

ГОДИШНИК НА СОФИЙСКИЯ УНИВЕРСИТЕТ „СВ. КЛИМЕНТ
ОХРИДСКИ“ ЮРИДИЧЕСКИ ФАКУЛТЕТ

Том 88

ANNUAL OF SOFIA UNIVERSITY “ST. KLIMENT OHRIDSKI”
FACULTY OF LAW

Volume 88

ДОХОДЪТ КАТО ИЗТОЧНИК НА ДАНЪЧНИ ЗАДЪЛЖЕНИЯ НА ФИЗИЧЕСКИТЕ ЛИЦА

ЕВЕЛИНА ДИМИТРОВА*

Катедра „Административноправни науки“

Резюме: Студията е посветена на правния режим на дохода като източник на данъчни задължения за физическите лица. Разгледани са юридическите белези на дохода като обект на облагане в исторически и позитивноправен контекст. Вниманието е към структурата на данъка върху доходите, установен със Закона за данък върху доходите на физическите лица; системите за обхващане и установяване на доходите на физическите лица за данъчни цели.

Ключови думи: доход, данък върху доходите на физическите лица, система на източниците; система на глобалния доход.

* Доцент по финансово и данъчно право в Юридическия факултет на Софийския университет „Св. Климент Охридски“. Доктор по право. Заместник-декан на Юридическия факултет.

INCOME AS A SOURCE OF TAX LIABILITIES OF THE INDIVIDUALS

EVELINA DIMITROVA*

Department of Administrative Law Studies

Abstract: This article is devoted to the importance of the legal regime of income as a source of tax liabilities for individuals. The legal characteristics of income as an object of taxation in a historical and positive legal context are considered. The attention is focused on the structure of the income tax, established by the Personal Income Tax Act, the systems of income coverage and its establishment for tax purposes.

Keywords: Income, Individual Income Tax, Schedular system; Global system.

Значителна част от материалните данъчни задължения са предмет на данъчни правоотношения, възникнали във връзка с получен доход от физически лица, юридически и приравнени на тях лица¹. Като обект на облагане, доходът е обхванат от всички материални данъчни закони, въвеждащи преките данъци в данъчната ни система². Други икономически предпоставки за възникване

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

¹ Концепцията за дохода като източник на данъчни задължения, с оглед на различните й проявления – правно, метаюридическо, икономическо, социологическо, оказва влияние върху изграждането на всяка система на подоходно данъчно облагане. Косвените данъци също засягат (отнемат част от) доходите на физическите лица. Доходите са източника за финансиране на потреблението, чиито юридически форми са обект на облагане с косвени данъци.

² В Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) са обхванати доходите на местните юридически лица и на чуждестранни юридически лица от източник в Република България. Законът за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) определя режима за облагане на доходите на физическите лица, включително от дейност като единичен търговец. Със Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ) е въведен патентният данък, като алтернативна на подоходния данък облагателна форма върху дейностите, из

броени в приложение № 4 към глава втора, раздел VI на закона. Съществуват правни системи, които въвеждат дохода като обект на облагане, с общ нормативен акт, установяващ за данъчните задължения на физическите и юридическите лица (напр. Income Tax Act, установяващ федералния данък върху доходите в Канада).

86

на задължение за подоходен данък са приход³, печалба⁴, стопански или със стопанско значение дадености⁵.

Данъчните правни норми не дефинират понятието „доход“, което използват по-скоро с оглед на икономическите му белези⁶. Това поставя въпроса за неговата правна характеристика, ограничено разгледан в настоящата статия до правния режим на дохода като обект на облагане с данък върху доходи те, установен със Закона за данъците върху доходите на физическите лица⁷. Данъкът е с характеристиката на пряк, подоходен, годишен данък, който се начислява върху сбора от годишните данъчни основи на получени от физическите лица доходи, **обхванати в закона според техните източници**.

Правният режим на дохода като обект на облагане се определя от структурата на данъка, който го обхваща; от начина за неговото установяване и от реда за преобразуването му за данъчни цели.

³ Бюджетните предприятия се облагат с алтернативно на корпоративния данък публично вземане (данък върху приходите) за получените приходи от сделки по чл. 1 от Търговския закон и за приходите от отдаване под наем на движимо и недвижимо имущество по реда на чл. 248 и сл. ЗКПО. Доктрината използва термините „приходи“ и „придобивания“ и като родови понятия, включващи доходите на физическите лица от различни източници.

⁴ Печалбата (данъчната печалба) е обект на облагане с корпоративен данък по реда на ЗКПО. Вж. **Пенов**, Сашо. Правен режим на корпоративното подоходно облагане. София: Унив. изд. Св. Кл. Охридски, 2000.

⁵ Вж. **Ангелов**, Ангел. Финансово право на НРБ. София: Наука и изкуство, 1955, с. 214. ⁶ В данъчноправната литература доходът е определян като съвкупност от стопанските блага, които едно лице получава периодически, в течение на определен период от време, от трайни източници, и които блага то може да употреби за посрещане на своите нужди или за други цели, без от това да се намали неговото имотно състояние. Цитирано по **Стоянов**, Петко. Данъчно право. 3. доп. и прераб. изд. София: БАН, 1994, с. 209. Още за понятията на данъчното право вж. **Кучев**, Юрий. Автономия на данъчното право. София: ЛиСтра, 2002. с. 16. За дохода като икономическа категория, вж. **Петрова**, Вера. Концептуални основи на дохода в съвременното счетоводство. – <https://dlib.uni-svishtov.bg/>

⁷ Обн., ДВ, бр. 95 от 24 ноември 2006 г. От влизането си в сила законът е претърпял над 60 изменения и допълнения. Въпреки динамиката, структурата на данъка, от гледна точка на системата за обхващане на дохода като облагаем обект, не е изменяна – данъкът остава изграден според «системата на източниците».

I. Структура на данъците върху доходите на физическите лица (системи за обхващане на субектите и обектите на данъка и връзката между тях)⁸

Основните методи за юридическото разглеждане на дохода чрез включването му като обективен елемент на данъчен фактически състав, пораждащ задължение за подоходен данък на физическите лица, са два. Първият метод за обхващане на дохода от данъчния закон е чрез посочване на неговите източници и въвеждане на специфични правила за преобразуването му за данъчни цели, *според юридическите белези на източниците*⁹. От гледна точка на структурата на данъка този метод е известен като „*система на източници*“ (*schedular system*). Съществуват различни форми на данъка върху доходите, изграден според този метод. Възможно е преобразуването на доходи от всеки източник да образуват обща (консолидирана) данъчна основа за облагане на трансформирания за данъчни цели доход (данъчните основи) от всички видове източници¹⁰ или доходите да се облагат разделно (напр. с данък, удържан при източника¹¹). Възможно е за група доходи, определена според източника на придобиване (напр. доходите по чл. 38, ал. 8 ЗДДФЛ от допълнително доброволно осигуряване и от доброволно здравно осигуряване, облагани с окончателен данък), или за отделни части на дохода (доходи от стопанска дейност като едноличен търговец) да бъдат установени различни данъчни

⁸ Въпросите относно субектите на данъка върху доходите на физическите лица са извън предмета на изследването. За целите на статията терминът „физически лица“ се използва в общотеоретичния му контекст на човешки индивиди в качеството им на правни субекти. Вж. **Вълчев**, Даниел. Лекции по обща теория на правото. Ч. 2. София: Сиела, 2019, с. 160.

⁹ При данъците, изградени по системата на източниците, понятията «доход от известен източник» и «доход с установен произход» не са синоними. Получена сума с известен произход (установено е лицето, от което произхожда и начинът на придобиването ѝ) не е задължително доход от известен източник. Често, при извършване на ревизия на физическо лице се установят постъпления с известен произход, но не се установява видът на източника им по смисъла на чл. 10 ЗДДФЛ. Това са „доходи от неизвестен източник“, а не са доходи с неустановен произход.

¹⁰ Съгласно чл. 17 ЗДДФЛ общата годишна данъчна основа за определяне на данъка е сумата от годишните данъчни основи за доходите от трудови правоотношения; от стопанска дейност на физическите лица, които не са търговци по смисъла на Търговския закон, или са регистрирани като земеделски стопани; от възмездно предоставяне за ползване или прехвърляне на права и имущество; някои доходи от капитал, изброени в чл. 36 от закона и от всички други доходи, чиито източник не е изрично споменат в закона, но е известен, които не са обложени с окончателни данъци.

¹¹ Най-често с данък при източника се облагат доходите на физическите лица от капитал и доходите им от трудови правоотношения.

88

ставки¹². Възможно е каталогът на източниците да включва и категорията – „други доходи“. По общо правило, тя обхваща всички доходи на физическите лица с известен произход и от известен източник, който не е обособен в самостоятелна категория¹³.

Вторият метод за обхващане на дохода като обект на облагане от данъчния закон е чрез т.нар. *система на общия доход* (*global system*). Обект на облагане е разликата между стойността на имуществото на лицето или на отделни негови облагаеми елементи, преобразувана за данъчни цели, в началото и в края на данъчния период. Разновидност на този метод е разделното облагане за един данъчен период на общия доход на физическите лица от капитал и на общия им доход от труд (*dual income tax*)¹⁴. За определяне на стойността на имуществото или на отделните негови елементи за данъчни цели, законът въвежда специфични правила за преобразуване (приспадания). Възможно е отделни елементи от имуществото на лицата да бъдат облагани с различни по вид (пропорционална или прогресивна) и/или с различни по размер данъчни ставки. Правният режим на подоходен данък с такава структура може да включва и елементи, характерни за „системата на източниците“ (установяване на специален режим за облагане на доходи и според вида на източниците им и техните юридически белези)¹⁵.

¹² Съгласно чл. 48, ал. 2 ЗДДФЛ данъчната ставка на данъка върху доходите на физическите лица от стопанска дейност като едноличен търговец е 15 на сто, а данъчната ставка на данъка върху доходите по чл. 38, ал. 8 ЗДДФЛ е 7 на сто. Относно съставните части на дохода вж. още в Стоянов, Петко. Цит. съч., с. 211.; Стоянов, Иван. Юридически факти в данъчното право. София: Феня, 2011, с.19-28.

¹³ Доходът като обект на облагане, индивидуализиран според източниците на придобиване, включва елементи (съставни части на дохода) с постоянен характер: приходи от стопанска дейност (чл. 10, ал. 1, т. 2 ЗДДФЛ); възнаграждения за труд (чл. 10, ал. 1, т. 1 ЗДДФЛ) и такива елементи, които имат случаен характер като печалбите от лотарийни игри, хазартни игри и др., обхванати от чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ – „всички други източници, които не са посочени изрично в закона“.

¹⁴ Произходът на термина „dual income taxation“ се свързва с данъчната реформа в Скандинавските държави: Дания, Финландия, Норвегия и Швеция. От началото на 1987 г. Дания преминава към облагане на общия доход на физическите лица, разделяйки го на две облагаеми групи, като самостоятелни обекти на облагане – доходи от капитал и

доходи от труд. Вж. **Cnossen**, Sijbren. Taxing Capital Income in the Nordic Countries: A Model in the EU?. Taxing Capital Income in the EU: Issues and Opinions for Reform, 2000; **Sorensen**, Peter. From the Global Income Tax to the Dual Income Tax: Recent Reforms in the Nordic Countries. International Tax and Public Finance, vol. 1, 1994, p. 57-79; **Kleinbard**, Edward. An American Dual Income Tax: Nordic Precedents: <https://scholarlycommons.law.northwestern.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1047&context=njls>.

¹⁵ Така е изградена системата на данъка върху доходите на физическите лица в САЩ. Вж. **Ordower**, Henry. Schedularity in U.S. Income Taxation and its Effect on Tax Distribution. Достъпно на: <https://scholarlycommons.law.northwestern.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1015&context=nulr>

89

Междинна форма за обхващане на доходите е т.нар. **смесена система** (*composite system*), която въвежда специален режим за облагане на някои видове доходи и режим за облагане на общия (глобалния) доход, без оглед на източниците за придобиването му¹⁶.

В исторически план, в данъчната ни система са установявани данъци върху доходите на физическите лица, изградени и според двата метода. Действащият ЗДДФЛ обхваща доходите на физическите лица според системата на източниците, с елементи на разделно облагане на доходите от дейността им като

еднолични търговци и като регистрирани земеделски стопани и на доходите, облагани с окончателни данъци. Установени са диференцирани данъчни ставки за отделни части на дохода, оставащи извън обхвата на общата облагаема данъчна основа. Въведените от закона източници групират доходите в десет категории: от труд; от възмездно предоставяне за ползване или прехвърляне на права или имущество; от обезщетения за пропуснати ползи; от лихви; от упражняването на права на интелектуална собственост по наследство; от дивиденди; от ликвидационни дялове; от замяна на акции и дялове във връзка с преобразуване на дружества по глава деветнадесета от Закона за корпоративното подоходно облагане и от други, неспоменати изрично в закона, но известни източници. Точното определяне на съставната част на облагаемата и разполагаемата част от дохода, както и отнасянето им към конкретна негова юридическа форма, може да породи спор, засягащ фактическите предпоставки на данъка и техния обем¹⁷.

При данъците, изградени според системата на източниците, юридическите форми на източниците определят и правната характеристика на дохода като елемент на данъчния фактически състав. **От гледна точка на структура на данъка, доход, в тясно икономическия смисъл на понятието, без източник не е доход в юридическия смисъл на думата**¹⁸. Според ЗДДФЛ, като доходи, с оглед на юридическите им белези, се проявяват стопански ре

¹⁶ Още за разновидностите на двата метода (системи за обхващане на дохода), вж. **Стоянов**, Петко. Цит. съч., с. 210; **Burns, Lee. & Rick Krever**. Tax Law Design and Drafting. vol. 2; IMF: 1998). Chapter 14: Individual Income Tax.

¹⁷ При разпределяне на суми от тръстова структура, например, в полза на бенефициер – физическо лице, те могат да включват доход от лихви, който е обхванат в самостоятелна категория доходи и подлежи на облагане по правилата за тази група източници, и възста новена главница. Като инвестиран обложен доход сумата на възстановена главница не е доход, по смисъла на данъчния закон, попадащ в групата на облагаемите доходи, доколкото то е инвестиран обложен доход. След облагането си доходът придобива статут на свободна от облагане (разполагаема) част от имуществото на лицето, чист доход.

¹⁸ Вж. **Ault**, Hugh, **Brian Arnold**, **Graeme Cooper**. Comparative Income Taxation: A Structural Analysis, 4-th edition, Kluwer Law International, 2019.

90

зултати от процедури по преобразуване¹⁹; получено възнаграждение за труд, престиран по конкретно правно отношение; обезщетения за пропуснати ползи и неустойки; положителната разлика между продажната цена и цената при придобиване на движими вещи и финансови активи при разпореждане с тях и други юридически форми на дохода като обект на облагане с данък върху доходите на физическите лица, предвидени в закона²⁰.

II. Исторически бележки

Доходът е юридическият факт с най-голямо значение за възникване на задължения за преки данъци на физическите лица от създаването на третата българска държава. Конституцията на Българското Царство от 1879 г. възлага на всеки свой поданик задължение да плаща определените със закон данъци (даждия)²¹. Заварените подоходни данъци – инджар (данък върху доходите от наеми) и теметуат (данък върху доходите от занаяти) са заменени с данъка върху наемната стойност на недвижимите имоти²² и патента²³. Съществената промяна в облагането на доходите на физическите лица от труд се свързва с приемането на Закона за данъка върху занятията от 1895 г.²⁴ Публично за задължение, с наименованието данък върху общия доход е установено за пръв път в данъчната ни система с приемането на Закона за данъка върху общия

¹⁹ С окончателен данък, по реда на чл. 38 ЗДДФЛ, се облагат доходи, придобити от замяна на акции и дялове във връзка с преобразуване на дружества по глава

деветнадесета от ЗКПО.

²⁰ Юридически форми на дохода са придобиванията (приходите) на физическите лица, възникнали от посочен в закона юридически факт, и носещи неговите юридически белези. ²¹ Освен в Конституцията, правната уредба на новоизграждащата се данъчната систе ма на Царство България се съдържа в Постановление за даждията и държавните берии (1879), Закон за надзора и събирането на даждията (Обн., ДВ, бр. 43 от 26 април 1883 г.); Закон за беглика и серчима (1880 г.); Закон за десетъка (1880 г.).

²² Установен със Закона за данъка върху наемната стойност на недвижимите имоти от 1880 г., отменен със Закона за занятията от 1895 г.

²³ Въведен със Закона за патентите от 1885 г. (Обн., ДВ, бр. 17 от 21 февруари 1885 г.), отменен със Закона за занятията от 1895 г.

²⁴ В периода на т. нар. следвоенна данъчна реформа (1919 г. – 1923 г.), доходите на физическите лица се облагат с данък върху занятията, установен като прогресивен, по доходен, годишен данък, облагащ различните видове приходи от предприятия, служби, ренти. За историческото развитие на данъчната система на България от създаването на третата българска държава вж. повече в: История на финансовата и кредитната система на България. Т. 2. Варна: Г. Бакалов, 1983. с. 50 и сл.

91

доход от 1920 г.^{25, 26}. Данъкът е с характеристиката на пряк, годишен, прогресивен²⁷ данък върху общия доход, дължим заедно с другите установени към този момент преки данъци²⁸. Облагаеми лица са всички български поданици, всички чужденци, които живеят в страната от една година за доходите им от страната и от чужбина и всички чужденци за дохода им от страната дори и да живеят в чужбина. Обект на облагане е общият доход за една календарна година на всяко данъчно задължено лице (глава на семейство²⁹) от *различните категории занятия и недвижими имоти, които се отдават за ползване на други лица*. Приходите от всички източници се намаляват с действително на правените и необходимо присъщите разходи за занятието, източник на доход, каквито са: заплати на работници и служители, наем за работилницата или дюкяна, разходи за отопление и осветление, разходи за поправка на сечивата и амортизация на инвентара и др. (чл. 7). Сумата от преобразуваните доходи от различните източници е общият годишен облагаем доход на данъчно задълженото лице и членовете на семейството му (чл. 8). Доходът се обявява в обща декларация поотделно според членовете на домакинството и вида на дохода. Лицата, чиито доходи са общо декларирани, отговарят солидарно за данъчно то задължение. В декларацията не се вписват доходите, които се облагат при изплащането или капитализирането им³⁰. Съгласно чл. 18 от закона, данъците, облагащи доходите при източника, се начисляват, удържат и внасят от лицата,

²⁵ Като форма за облагане доходите на физическите лица данъкът върху общия доход е възникнал в Англия през втората половина на XVIII век.

²⁶ Обн., ДВ, бр. 88 от 22 юли 1920 г., отменен с влизането в сила на Закона за данъка върху приходите на лицата и дружествата (Обн., ДВ, бр. 92 от 24 юли 1925 г.). За прило

жението на закона е приет Публично-административен правилник (Обн., ДВ, бр. 84 от 18 юли 1922 г.).

²⁷ За данъчно задължените лица, чиито общ годишен доход е под определен в закона размер, данъкът е определен в твърд размер и не попада под нормите на прогресивното облагане.

²⁸ Законът за данък върху общия доход от 1920 г. отменя Закона за данъка върху занията и установения с него данък, но съгласно чл. 7 от Закона за бюджета на държавата за 1921/1922 г. (Обн., ДВ, бр. 293 от 31 март 1921 г.) данъкът по отменения закон се начислява до края на финансовата 1921/1922 г., едновременно с данъка върху общия доход.

²⁹ Съгласно чл. 3 от закона всеки данъчен субект – глава на семейство, се облага за собствения си доход, за дохода на съпругата и на другите членове от семейството му, кои то живеят заедно и образуват с него едно общо домакинство.

³⁰ От общия доход са изключени доходите от влогове, ценни книжа-лихви, дивиденди, купони и др., изплащани от местни дружества, подлежащи на обществен контрол, които се облагат при източника. Доходите от заплати, добавъчни възнаграждения, тантиеми и другите възнаграждения на служителите от обществените и частните учреждения, търговските, фабричните и други заведения също се облагат разделно по скалата на обикновена прогресия от 2 до 15 на сто като приходите от него се разпределят – 60% за държавата; 30% за общината и 10% за окръга.

92

които ги изплащат като при неизпълнение на задълженията по администрации на данъка те **отговарят вместо** данъчния длъжник³¹. От гледна точка на структурата му, данъкът върху общия доход облага доходите на членовете на едно домакинство (стопанство по смисъла на чл. 12) **според системата на източниците, при условията на разделност по отношение на определени в закона видове доходи.**

В субективен смисъл, думата „общ“ в наименованието на данъка отразява въведения със закона общ режим на подоходно облагане на членовете на едно семейство, а в обективен смисъл – отразява определянето на обща данъчна основа, включваща преобразуваните за данъчни цели доходи според техните източници за един облагаем период.

В правния режим на данъците върху доходите на физическите лица, на стъпва промяна с влизането в сила на Закона за данъка върху приходите на лицата и дружествата³². Законът въвежда три вида преки данъци. Първият вид е данъкът върху занятията. Облагаеми обекти са приходите от четири групи занятия – служебни занятия³³; занаяти³⁴ и свободни занятия³⁵;
индустриални

³¹ Според първоначалната редакция на чл. 18 от закона, данъкът по декларациите се определя от еднолични финансови органи (облагатели), а след изменението на закона от 1924 г. – от комисия, с определен в закона състав (чл. 19). Комисията има право да събира сведения; да назначава вещи лица; да иска обяснения и е длъжна да определи данъка най-късно до края на месец април на следващата календарна година. Жалбите срещу оп

ределения данък се разглеждат от контролна комисия, която има право да намали определения данък, да отмени облагането, да върне декларацията за събиране на доказателства (чл. 25). Решенията на комисията подлежат на касационно обжалване пред административния съд (чл. 28).

³² Обн., ДВ, бр. 92 от 24 юли 1925 г., преименуван в Закон за данъка върху приходите със Закон за изменение и допълнение на Закона за данъка върху приходите на лицата и дружествата (Обн. ДВ, 15 от 19 април 1927 г.). По приложението на закона е приета Наредба за прилагане Закона за данъка върху приходите на лицата и дружеството (Обн., ДВ, бр. 155 от 14 септември 1925 г.).

³³ Служителите и работниците в държавните, окръжните, общинските учреждения; в обществените учреждения (по смисъла на закона това не са публичноправни учреждения, а такива под обществен контрол, като напр. акционерните дружества), в частните учреждения и заведения, се облагат с данък върху паричните и натуралните си възнаграждения, ако превишават 12 000 лв. годишно с данък в размер на 4% (за доходи до 100 000 лв. се приспадат 18 000 лв. необлагаем доход, а лицата с доход до 20500 лв. плащат данък в твърд размер – 100 лв. годишно). Данъкът се разпределя: 60% за държавата; 30% за общината; 8% за окръга и 2% за фонда за подпомагане на пострадалите от войните.

³⁴ Към занаятите се включват дейностите, в които преобладава ръчният труд и броя на работниците не надвишава 20.

³⁵ Съгласно чл. 10 от Закона за данъка върху приходите на лицата и дружествата към свободните занятия спадат тези, в които преобладава умственият труд.

93

занятия³⁶; търговски занятия с местни и вносни стоки³⁷, както и приходите от капитали и имоти³⁸. Данъчно задължени лица са български и чужди поданици, без оглед на местожителството им, както и събирателните, командитни те (без акции) дружества и дружествата с ограничена отговорност³⁹. Вторият вид подоходен данък е данъкът на дружествата, с който се облагат доходите на акционерните дружества, командитно-акционерните дружества и кооперативните сдружения, които подлежат на обществен контрол и са задължени да публикуват балансите си (чл. 1, в. „в“ от закона). Третият вид подоходен данък е т.нар. „допълнителен данък върху общия доход“⁴⁰. Субектите на данъка са идентични с тези на Закона за данъка върху общия доход от 1920 г. **Законът установява общ, в субективен и обективен смисъл, данък върху семейния доход на облагаемите лица за една календарна година.** Въведен е необлагаем минимум, а за облагаемата част на дохода – етажна прогресия в границите от 2 до 36 на сто⁴¹. Новост в правния режим на данъка е възможността членовете на едно семейство⁴², които имат отделни от общото стопанство доходи от лични имоти или от отделно упражнявано занятие, или не живеят в общото домакинство повече от 6 месеца, да подават за доходите си отделни

³⁶ В тази категория законът поставя фабриките и осъществяващите химическа и физическа преработка на материали предприятия, както и занаячийските работилници с повече от 20 работници.

³⁷ Към тази група спадат занятията на банкери, сарафи, аптекари, издатели на вестни

ци, списания, книги и другите занятия, изброени в чл. 15 от закона.³⁸ В тази група са обхванати лихвите от влогове, заеми и облигации, дивиденди от акции, рентите, тантиемите на членовете на управителните съвети, както и доходите от покритите недвижими имоти.

³⁹ Съдружниците в тези дружества не се облагат с отделен данък върху занятията за същата дейност (занятие).

⁴⁰ С допълнителен данък върху общия доход се облагат и доходите от различни източници, обложени с друг пряк подоходен данък за същия период, напр. с данък занятие. Когато общият семеен облагаем доход надвишава необлагаемия минимум, той подлежи на деклариране и се облага с допълнителен данък върху общия доход. Вж. **Цонев, Христофор**. Коментар на Закона за данъка върху приходите. София: Печ. С. М. Стойковъ, 1933, с. 133.

⁴¹ За да се извърши облагането общо на семейството по декларацията на главата на семейството е необходимо: всички членове на семейството да живеят в общо домакинство; доходът да е придобит от общо стопанство, принадлежащо на общото домакинство; занятието, от което е получен доходът да се упражнява общо или главата на семейството да се подпомага от членовете на семейството. Необлагаемият минимум е 80 000 лв. Вж. **Стефанов, Христо, Руси Стоянов, Хараламби Христов**. Ръководство по Наредба-закон за данъка върху приходите. 2. прераб. и доп. изд., София: Печ. Книпеграфъ, 1940, с. 228 и сл.

⁴² Терминът „семейство“ по смисъла на Закона за данъка върху приходите на лицата и дружествата е дефиниран с § 59 от Наредбата за прилагане Закона за данъка върху приходите на лицата и дружествата. Всички членове на семейството, които живеят и работят заедно, образуват едно стопанство, а глава на семейството е този негов член, който управлява стопанството.

94

декларации (чл. 22, ал. 3 от закона и § 59 от Наредбата за прилагане на закона за приходите на лицата и дружествата)⁴³. Реализираният през календарната година общ облагаем доход на членовете на едно семейство, включва и доходи, освободени от облагане с преки данъци по други закони. Не се предвижда разделно облагане на доходите от труд (заплати, допълнителни възнаграждения и тантиеми) и доходите от влогове и ценни книжа. *Данъкът увеличава данъчната тежест за лицата (семействата) с по-високи доходи, доколкото общият годишен облагаем доход включва и вече обложени за същия период доходи, което му придава характера на „допълнителен данък върху общия доход“ в буквалния смисъл на израза.*

С влизане в сила на Наредбата-закон за данъка върху приходите⁴⁴ режимът на облагане на доходите на физическите лица с допълнителен данък върху общия доход, получен за една календарна година от занятия, заплати, надници, възнаграждения, пенсии, приходи от капитали, влогове, ценни книжа и други дейности, които се извършват с цел да се получи печалба, не е съществено променен. *Запазена е структурата на данъка и системата за обхващане на доходите според посочени в закона източници.*

Наредбата – закон е отменена със Закона за данък върху общия доход от 1946 г.⁴⁵. **Обект на облагане според закона е чистият доход на данъчно за**

дължените лица, изчислен като разлика между стойността на обхванатите от закона елементи от имуществото им (брутният размер на дохода) и призна тите от закона суми на приспадания – необходимо присъщи разходи (чл. 7) и други приспадания (чл. 8), **които не се отнасят към отделните елементи на имуществото, а към целия облагаем доход**⁴⁶. Съгласно общите правила на закона за изчисляване на чистия доход, размерът му не може да бъде по-малък от годишните разходи на физическите лица, ако доходът е единственият източник на средства; брутният размер на дохода (увеличението на имуществото за облагаемия период) не включва случайни постъпления (наследство, дарение, както и необлагаемите добиви); приспаданията, с които се намалява брутният размер на дохода, не включват личните разходи на данъчно задължените лица

⁴³ Обстоятелството, че приходите на едно лице са част от общото семейно стопанство и не подлежат на самостоятелно облагане се доказва от данъчната власт (решение на Върховния административен съд № 494 от 1928 г., цитирано по **Цонев**, Христофор. Цит. съч., с. 74).

⁴⁴ Обн., ДВ, бр. 24 от 3 февруари 1936 г., в сила от 1 януари 1936 г.

⁴⁵ Обн., ДВ, бр. 234 от 12 октомври 1946 г. С влизането в сила на закона от 1 януари 1947 г. се отменят още: Наредбата-закон за поземления данък и Закона за данъка-беглик върху овцете и козите.

⁴⁶ Повече за структурата на данъка върху общия доход, системата за обхващане на доходите на физическите лица и общия режим за изчисляване на дохода според разходите съгласно Закона за данък върху общия доход от 1946 г. в: **Стоянов**, Петко. Цит. съч., с. 213-228.

95

и тези на семейството им⁴⁷. Когато установеният доход на данъчно задължено лице „е в явно несъответствие с начина им на живеене и на разходите, които той извършва за своите и на семейството си лични и домашни нужди, облагането се извършва *по външни признаци върху доход, отговарящ на размера на разходите*“ (чл. 20). За пръв път в закона е използван правно-техническият способ на юридическата фикция, за да се признаят за „доходи“ извършените от облагаемите лица разходи.

Определянето на дохода според разходите на едно лице и неговото семейство за определен облагаем период е правен институт и от действащото данъчно законодателство⁴⁸. Структурата на данъка, установен със Закона за данъка върху общия доход от 1946 г., **следва модела на системата на общия (глобалния) доход с елементи от системата на източниците.**

Законът е отменен с влизането в сила на Закона за данъка върху общия доход от 1950 г. С него е въведено **индивидуалното разделно облагане на доходите на физическите лица от определените в закона източници, като е изоставена концепцията за „общност“ в субективен и обективен смисъл на действалите до този момент данъчни закони**, независимо, че в наимено

ванието на данъка се запазва думата „общ“⁴⁹.

Връщане към системата за обхващане на доходите според източниците им и «общност» на облагането на доходите в обективен смисъл е постигнато с приемането на Закона за облагане доходите на физическите лица⁵⁰. Структурата на данъка и метода за обхващане на доходите на физическите лица са запазени от действащия ЗДДФЛ.

III. Установяване на дохода като обект на облагане

Юридическата характеристика на дохода се определя и от начина за него вото установяване.

1. Съгласно конституционноустановените принципи на правовата държава (чл. 4, ал. 1 от Конституцията на Република България – КРБ) и на законоустановеност на данъците (чл. 60 КРБ), като юридическо задължение, данъкът може да съществува само когато е установен и размерът му е определен със закон. Със закон следва да бъдат определени всички елементи на данъка,

⁴⁷ Когато за облагаемия период данъчно задължените лица не са декларирали получен доход, те са длъжни да обявят разходите си за периода.

⁴⁸ Вж. чл. 123, ал. 1 ДОПК.

⁴⁹ Повече за дохода като източник на данъчни задължения за физическите лица, обхванат от Закона за данъка върху общия доход от 1950 г., вж. **Минкова**, Ганета. Данъчно право. Кн. 1. Материално данъчно право. София: Фенея, 1997, с. 192-197.

⁵⁰ Обн., ДВ, бр. 118 от 10 декември 1997 г., отменен с влизането в сила на действащия ЗДДФЛ.

96

в т.ч. и обектът на данъка⁵¹. Създадените не със закон данъчни уредби са противоконституционни⁵². Принципът на законоустановеност на данъците е гаранция, че намесата в имуществената сфера на данъчните субекти е установена в случаите и до степен, които публичният финансов интерес налага, при строгото спазване на правилата за установяване и определяне на данъците. Съгласно разпоредбата на чл. 84, т. 3 КРБ правото да урежда данъчна материя е резервирано за законодателната власт, което не може да се делегира⁵³. Принципът на законоустановеност при подоходните данъци, изградени според системата на източниците, въвежда като допълнително условие за валидното обхващане на доходите като обект на облагане, изискването юридическата им форма (източникът на дохода) също да е определена със закон. Това проявление на принципа поставя въпроси относно данъчнооблагателните форми, които обхващат **доходи от неизвестен източник**, или **доходи – предполагаем факт, признат от данъчна правна норма за съществуващ** (*presumptive income*)⁵⁴ и относно реда за облагането им.

2. Както вече беше споменато, доход в тясно икономическия смисъл на понятието без източник не може да бъде признат за доход в юридическия му смисъл, респ. да бъде валидно обхванат в структурата на закон, установяващ подоходен данък, изграден според системата на източниците. С оглед на структурата на данъка, въведен със ЗДДФЛ, доходи от неизвестен източник или т.нар. фингирани доходи не биха могли валидно да бъдат обхванати от разпоредбите на закона. Липсва правно основание те да бъдат отнесени и към обобщената група на доходите по чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ, доколкото не са налице приходи от установен и обхванат от закона източник, както и не са установени другите релевантни за облагането според източника обстоятелства (юридическите белези на източника, дата на получаване на дохода и др.)⁵⁵. В практиката

⁵¹ Вж. Решение № 10 от 24 октомври 2013 г. на КС на РБ по к.д. № 8/2013 г. При доходи, включени в структурата на данък, изграден според системата на източниците, това са видовете доходи според източника за придобиването им.

⁵² Вж. Решение № 3 от 9 февруари 1996 г. на КС на РБ по к.д. № 2 /1996 г., Стоянов, Петко. Цит. съч., с. 46.

⁵³ Въпроси за размера на данъците не могат да се решават чрез национален или местен референдум, съгласно чл. 9, ал. 2, т. 3 и чл. 26, ал. 2, т. 2 от Закона за пряко участие на гражданите в държавната власт и местното самоуправление. Законовото изключване засяга обема и стойността на обектите на облагане и данъчната ставка, но не засяга вида на доходите и техните източници.

⁵⁴ В практиката доходите от неизвестен източник често се определят като доходи с неизвестен произход, а признатите ex lege за съществуващи предполагаеми доходи до размера на извършени от лицето разходи като „фингирани доходи“.

⁵⁵ В този смисъл са мотивите на Решение № 761 от 17.01.2019 г. по адм.д. № 9810/2018 г. на ВАС; Решение 12869 от 24.10.2012 г. по адм.д. № 8865/2018 г. на ВАС.

97

е изразено и становище, че „доходи с неустановен произход“ са обхванати от нормата на чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ, според която: „Облагаемият доход е брутна та сума на облагаемите доходи ... от **всички други източници**, които не са изрично посочени в този закон и не са обложени с окончателни данъци ...“ и редът за определяне на данъчните задължения, възникнали от получаването им, е общият ред за установяване на данъчните задължения по чл. 108 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)⁵⁶. Друга част от съдебната практика приема, че доколкото на такива стопански категории не е призната характеристиката на обект на облагане по смисъла на ЗДДФЛ, с оглед на структурата на данъка, то и общият ред за установяване на данъчните задължения по ДОПК (чл. 108 и сл.) е неприложим⁵⁷. Във връзка с противоречивата съдебна практика, по искане на главния прокурор на Република България, е образувано тълкувателно дело № 3 от 2020 г. на

съдиите от колегиите на Върховния административен съд (ВАС) по следния тълкувателен въпрос: „При извършване на ревизия по общия ред на физическо лице, може ли на лицето да се определят данъчни задължения на основание чл. 35, т. 6 ЗДДФЛ върху данъчна основа на превишението с неустановен произход на разходите над приходите за годишния данъчен период или ревизията следва да е извършена по реда на чл. 122 и следващите от ДОПК?“⁵⁸.

За да не останат извън обхвата на подоходното данъчно облагане, случаите на увеличение на имуществото на физическите лица с доходи от неизвестни източници, „получени“ през облагаемия период, по силата на чл. 123, ал. 1, т. 1 ДОПК, до доказване на противното, е налице подлежащ на облагане доход „...когато стойността на имуществото на лицето явно съществено превиша

ва размера на декларираните приходи, доходи, източници на формиране на собствения капитал или на безвъзмездно финансиране, получени от него“⁵⁹. Правният режим на т.нар. фингирани доходи (доходи с икономическата характеристика на разходи), е определен с разпоредбата на чл. 123, ал. 1, т. 2 ДОПК, съгласно която до доказване на противното когато: „направените разходи от лицето и от свързаните с него лица по § 1, т. 3, буква „а“ от Допълнителните

⁵⁶ В този смисъл са решенията на ВАС по административни дела № 7789/2018 г.; 5785/2018 г.; 9708/2018 г.; 14439/2017 г.; 61/2017 г.; 4183/2017 г.; 8305/2017 г.; 4046/2017 г.

⁵⁷ В този смисъл са Решение № 761/2019 г. по адм. д. № 9810/2018 г. на ВАС; Решение № 15038/2018 г. по адм.д. № 4188/2018 г. на ВАС; Решение № 13946/2018 г. по адм. д. № 6941/2018 г. на ВАС; Решение № 12869/2018 г. по адм. д. № 8865/2018 г. на ВАС; Решение № 8665/2018 г. по адм. д. № 1455/2018 г. на ВАС; Решение № 1116/2018 г. по адм. д. № 6279/2017 г. на ВАС.

⁵⁸ До момента на предаване на студията за печат не е постановено решение по тълкувателното дело.

⁵⁹ Смятат се за част от имуществото на облагаемото лице и доходите на други лица, ако с влязъл в сила съдебен акт бъде установено, че са придобити със средства на лицето, по отношение на което са установени обстоятелствата по чл. 123, ал. 1 ДОПК.

разпоредби явно и съществено превишават размера на декларираните получе ни средства“ е налице подлежащ на облагане доход.

Задълженията за данъци върху доходите от тези две групи се индивидуализират (определят се по вид, основание и размер) по реда на особеното ревизионно производство по чл. 122-124а ДОПК⁶⁰. Този ред е специален спрямо правилата на общото установително производство по чл. 110, ал. 2 ДОПК, в рамките на което приходните органи реализират компетентността си по установяване на задължения, в т.ч. правомощията по чл. 12 ДОПК. Особеният ред за извършване на ревизия по чл. 122 и следващите от ДОПК

въвежда алтернативни източници на информация относно вида и размера на обектите на облагане. Чрез тях се преодолява обективната невъзможност за определяне на основата за облагане по общите процесуални правила (например в хипотезата на чл. 122, ал. 1, т. 1, т. 3-5 ДОПК) или невъзможност от субективен характер (например в хипотезите на чл. 122, ал. 1, т. 2, т. 6-8 ДОПК). Този особен ред е определян като „облагане по аналогия“ (решение 9267/2015 на ВАС или като облагане „по преценка“ (решение 7910/15 по адм. д. № 13293/14 на ВАС)⁶¹. Независимо от възможността публичните органи да определят размера на да

⁶⁰ По искане на председателя на ВАС е образувано тълкувателно дело № 8/2020 г., по следните въпроси: „1. Налице ли е законова презумпция, че доходът с неустановен про изход е от трудова дейност и представлява осигурителен доход, в случаите на определе на данъчна основа за облагане по чл. 122, ал. 2 от Данъчно осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), представляваща установен при ревизията недостиг на парични средства на ревизираното лице, които са му били необходими, за да направи доказаните разходи през съответния данъчен период, но не е установен източникът на паричните средства (доходи), осигурили въпросните разходи? 2. В тези случаи чия е тежестта за доказване на посочения факт в съдебното производство по оспорване на ревизионен акт, с който, при посочените фактически установявания, са определени осигурителни задължения по чл. 124а ДОПК за периоди след 15.02.2011 г.“. Стриктното тълкуване на закона не дава основание да се твърди, че този „доход“ е от трудова или приравнена на нея дейност и формира осигурителен доход. Само когато в хода на ревизия е доказано, че установеният недостиг, резултат от превишението на разходите над приходите на ревизираното лице, е доход от трудова дейност по смисъла Кодекса за социално осигуряване, е допустимо начисляването и на задължителни осигурителни вноски върху данъчна основа, определена по реда на чл. 122 ДОПК. В този смисъл Решение № 1647 от 8.02.2017 г. на ВАС по адм. д. № 1008/2016 г.; Решение № 4425 от 10.04.2017 г. на ВАС по адм. д. № 6265/2016 г.; Решение № 16023 от 28.12.2017 г. на ВАС по адм. д. № 13128/2016 г.; Решение № 3876 от 26.03.2018 г. на ВАС по адм. д. № 8975/2017 г.

⁶¹ „Облагането по преценка“ е познат правно технически способ още при действието на Закона за данък върху общия доход от 1920 г. Съгласно чл. 13 от този закон данъкопла тецът е длъжен да попълни всички графи на декларацията и да отговори вярно и точно без да укрива нищо. Ако не попълни някоя графа и не отговори на някой въпрос в нея, финансовата власт събира нужните от нея сведения и определя данъка. За облагането по преценка в: **Петканов**, Георги. Данъчен процес. София: Тилиа, 1996. с. 49.

99

нъчната основа по преценка, органите по приходите реализират правомощията си в условията на обвързана компетентност⁶².

Нормата на чл. 122, ал. 1 ДОПК предвижда обстоятелствата, при нали чие на които органът по приходите може⁶³ да приложи установения от съответния материален закон размер на данъка към определена от него, по реда на алинея 2 на същия член основа. Разпоредбата установява условията, при наличието на които възниква основание за определяне на данъчната основа

по особения ред, а не по общите процесуални правила. Тези условия трябва да са доказани от ревизиращия орган в условията на пълно и главно доказване, който, като уведоми ревизираното лице за тяхното наличие, трябва да определи данъчната основа при съобразяване с критериите на чл. 122, ал. 2 ДОПК. Данъчната основа е елемент от фактическия състав, пораждащ данъчния дълг и определящ неговия размер и зависи от обема на правопораждащия юридически факт и от правилата за неговото преобразуване за дадени цели. Когато действителният обем на правопораждащия юридически факт (напр. доход или печалба) не може да бъде точно определен, без значение дали защото задълженото лице се е поставило само в невъзможност да предостави необходимите за ревизията документи или това е следствие на обективен факт, се прилагат правилата на чл. 122, ал. 2 ДОПК, които указват ред за неговото установяване. По същество, при определяне на данъчната основа по особения ред на чл. 122 ДОПК, правилата на съответните материални данъчни закони за преобразуване на данъчния обект, не се променят. Разпоредбите на чл. 122, ал. 1 и ал. 2 ДОПК не въвеждат нови преобразуващи правила, а дават възможност чрез специална процедура да се определи размерът на правопораждащия юридически факт, а оттам и на данъчната основа, като не се въвеждат нови правопораждащи юридически факти.

Както беше отбелязано, е възможно обаче, при извършване на ревизия по реда на чл. 122 ДОПК, да се установи, че са налице нови правопораждащи юридически факти като недекларирани печалби или доходи, по смисъла на

⁶² Оперативната самостоятелност е принципно несъвместима с властническия метод на правно регулиране във финансовото право. Финансовите органи, когато възлагат финансови задължения, са органи с обвързана компетентност. Оперативната самостоятелност тук е изключена, защото финансовият орган не може да преценява нито предпоставките за възникване на финансов дълг, нито кръга на задължените лица, нито сроковете и начините за издължаване. Всичко това е предмет на нормативна уредба, която не оставя място за преценка по целесъобразност. **Костов**, Милчо. Финансови правни отношения. София: БАН, 1979, с. 120.

⁶³ В разпоредбата на чл. 122, ал. 1 глаголет „може“, е използван в смисъла на „трябва“. Тълкувайки разпоредбата на чл. 28 от Закона за административните наказания, с тълкувателно решение № 1 от 12.12.2007 г., ВКС е постановил, че изразът в закона – „може“, не обуславя действие при „оперативна самостоятелност“, а означава възлагане на компетентност. Направеното тълкуване е относимо и към правилото на чл. 122 ал. 1 ДОПК.

чл. 123 ДОПК, за които няма задължение да се определят по вид с оглед на разпоредбите на материалните данъчни закони. Като въвеждащи ново материално основание за облагане, разпоредбите на чл. 123, ал. 1, т. 1 и т. 2 ДОПК имат материалноправен характер, независимо, че са от вида на оборимите за конови презумпции⁶⁴.

3. Данъчният закон обхваща доходите, на които признава качеството «облагаем обект». Извън обхвата му остават придобиванията на физическите лица, които по социални, икономически, фискални или други съображения са освободени от облагане. ЗДДФЛ определя като облагаеми, доходите от всички източници, придобити от данъчно задължено лице, през данъчната година, без изрично изключенията от закона⁶⁴. Изброяването на необлагаемите доходи в ЗДДФЛ не е изчерпателно⁶⁵. Изключени от облагане по социални съображения са доходите от: стипендии, пенсии, средства, получени по програма «Еразъм», сумите, получени на основание на Закона за семейните помощи. Икономически са съображенията за изключване на получените суми за коман дировъчни пътни и квартирни пари по чл. 13, т. 23 от закона; полученото иму щество по наследство, завет и дарение, по правилото на чл. 13, ал. 2 от закона; получените застрахователни обезщетения във връзка с настъпило застрахова телно събитие; доходите, които представляват разпределения под формата на нови дялове и акции печалба или друг източник на собствен капитал в търговски дружества, както и разпределения печалба или друг източник на собствен капитал под формата на увеличаване на номиналната стойност на съществуващите дялове и акции⁶⁷. По фискални съображения са определе ни за необлагаеми доходите от дейността по таксиметров превоз на пътници, извършен от физически лица водачи, от името на регистриран превозвач по реда на ЗДДФЛ, когато е платен данък върху таксиметров превоз на пътници по реда на ЗМДТ.

⁶⁴ От общотеоретична гледна точка оборимите презумпции са правнотехнически способ за разместване на доказателствената тежест относно факти, като при установяването на определени факти законът задължава съда да приеме за установени други, освен ако не се проведе пълно обратно доказване.

⁶⁵ Извън категорията на облагаемите доходи остават т.нар. отложени приходи или приходи за бъдещ период (deferred income) и необлагаемите (освободените от облагане) доходи. ⁶⁶ Разпоредбата на чл. 13, ал. 1, т. 26 ЗДДФЛ не предвижда изрично хипотезата на про дажба на право на строеж върху реституиран имот, но по аргумент за по-силното основа ние уреденият от закона случай на продажба на реституиран недвижим имот е с по-широк обем, поради което обхваща и по-тесния обхват на суперфицията. В този смисъл Решение № 9777 от 24.09.2015 г. по адм. д. № 13549 / 2014 на Върховния административен съд. ⁶⁷ Вж. Решение № 14521 от 29.11.2010 г. по адм. д. № 7293/2010 на Върховния административен съд.

В заключение, възникването на материално данъчно задължение във връзка с получен доход от физическите лица е резултат от кумулативното проявление на изграждащите данъчния фактически състав части. Доходите са негови

ят обективен елемент, който е обхванат от данъчния закон с оглед на правните си проявления. Това придава особено значение на въпроса за правния режим на стопанските дадености, обобщени в категорията „доходи на физическите лица“, като обект на облагане. Структурата на данъка, който юридизира дохода, начина на установяване и преобразуването му за данъчни цели по правилата на материален данъчен закон, определят правните белези на дохода като икономическа категория. Производството за определяне размера на данъка върху признатите като юридическа форма на доход по силата на правна фикция приходи и правилата за преобразуването им за данъчни цели, следва да бъде съобразено с реда за установяване на подоходните данъци, обхващащи доходите на физическите лица по метода на общия (глобалния) доход. Въпреки проблемите в процеса по нормосъздаване и правоприлагане в областта на подоходното данъчно облагане на физическите лица, аргументите, оборващи твърдението на Алфред Нойман, че днес са нужни много повече усилия за създаване на данъчната форма на дохода, отколкото за неговото придобиване, са повече от тези, които го потвърждават.

ЛИТЕРАТУРА

- Ангелов**, Ангел. Финансово право на НРБ. София: Наука и изкуство, 1955. **Вълчев**, Даниел. Лекции по обща теория на правото. Ч. 2. София: Сиела, 2019. **Костов**, Милчо. Финансови правни отношения. София: БАН, 1979. **Кучев**, Страшимир. Бюджетните приходи на НРБ. София: Наука и изкуство, 1982. **Кучев**, Юрий. Автономия на данъчното право. София: ЛиСтра, 2002. **Минкова**, Ганета. Данъчно право. Кн. 1. Материално данъчно право. София: Феня, 1997.
- Пенов**, Сашо. Правен режим на корпоративното подоходно облагане. София: Унив. изд. Св. Кл. Охридски, 2000.
- Пенов**, Сашо. Финансово право. Специална част. София: Унив. изд. Св. Кл. Охридски, 2020.
- Петканов**, Георги. Данъчен процес. София: Тилиа, 1996.
- Петрова**, Вера. Концептуални основи на дохода в съвременното счетоводство. – <https://dlib.uni-svishtov.bg/bitStream/handle/10610/3284/c4335c6e514597b7ae26c34783292cc391f82c5fec2ab5705c2444879c74e89d.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- Стефанов**, Христо, Руси **Стоянов**, Хараламби **Христов**. Ръководство по Наредба-за кон за данъка върху приходите. 2. прераб. и доп. изд., София: Печатница Книпеграфъ, 1940.
- Стоянов**, Иван. Юридически факти в данъчното право. София: Феня, 2011. **Стоянов**, Петко. Данъчно право. 3. доп. и прераб. изд. София: БАН, 1994. **Стоянов**, Петко. Основни начала на финансовата наука. София: 1935.

Ault, Hugh, Brian Arnold, Graeme Cooper. Comparative Income Taxation: A Structural Analysis, 4-th edition, Kluwer Law International, 2019.

Cnossen, Sijbren. Taxing Capital Income in the Nordic Countries: A Model in the EU?. Taxing Capital Income in the EU: Issues and Opinions for Reform, 2000. **Ordower**, Henry. Schedularity in U.S. Income Taxation and its Effect on Tax Distribution.

Sorensen, Peter. From the Global Income Tax to the Dual Income Tax: Recent Reforms in the Nordic Countries. International Tax and Public Finance, vol. 1, 1994, p. 57-79.

Kleinbard, Edward. An American Dual Income Tax: Nordic Precedents.

Дадена в Катедра „Административноправни науки“ – май 2021
г. Рецензенти – доц. д-р Юрий Кучев
доц. д-р Атанас Симеонов