

## **Cross-Border Partnership for Training and Labour mobility in the Juridical field**

Project “Cross-Border Partnership for Training and Labour mobility in the Juridical field” is cofinanced by the European Union through European Regional Development Fund under the Interreg V-A Romania-Bulgaria Programme. Amount of EU contribution is 365.597,19 Euro.

# **Juridical training courses at the level of the Cross-Border Juridical Centers**

## **Cross-border tax law**

Drept fiscal transfrontalier

Nițuleasa Lucian Constantin

Трансгранично данъчно право

Ganeta Minkova Minkova



[www.jurisCBP.ro](http://www.jurisCBP.ro)

EDITURA SITECH  
Craiova, 2018

© 2018 Editura Sitech Craiova

Toate drepturile asupra acestei ediții sunt rezervate editurii. Orice reproducere integrală sau parțială, prin orice procedeu, a unor pagini din această lucrare, efectuate fără autorizația editorului este ilicită și constituie o contrafacere. Sunt acceptate reproduceri strict rezervate utilizării sau citării justificate de interes științific, cu specificarea respectivei citări.

© 2018 Editura Sitech Craiova

All rights reserved. This book is protected by copyright. No part of this book may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, photocopying, recording or otherwise, without written permission from the copyright owner.

Editura SITECH face parte din lista editurilor românești acreditate de CNCSIS și de asemenea face parte din lista editurilor cu prestigiu recunoscut de CNCS, prin CNATDCU, pentru Panelul 4.

Editura SITECH Craiova, România

Aleea Teatrului, nr. 2, Bloc T1, parter

Tel/fax: 0251/414003

E-mail: [editurasitech@yahoo.com](mailto:editurasitech@yahoo.com); [office@sitech.ro](mailto:office@sitech.ro)

**Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României**

**Cross-border tax law / Nițuleasa Lucian Constantin,**

**Ganeta Minkova Minkova. - Craiova: Sitech, 2018**

**Bibliogr.**

**ISBN 978-606-11-6322-9**

043

ISBN 978-606-11-6322-9

Nițuleasa Lucian Constantin

DREPT FISCAL  
TRANSFRONTALIER



## CUPRINS

### **Capitolul I. ASPECTE DE INTERES PRIVIND DREPTUL FISCAL ȘI PROCEDURA FISCALĂ ÎN ROMÂNIA / 7**

- Secțiunea 1. Principii / 7
- Secțiunea 2. Înregistrarea fiscală / 15
  - 2.1. Înregistrarea nerezidenților / 17
- Secțiunea 3. Actele administrativ fiscale / 19

### **Capitolul II. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ (TVA) / 29**

- Secțiunea 1. Operațiuni impozabile / 29
- Secțiunea 2. Persoane impozabile / 40
- Secțiunea 3. Cotele de taxă / 44
- Secțiunea 4. Regimul deducerilor / 49

### **Capitolul III. IMPOZITUL PE VENIT / 60**

- Secțiunea 1. Contribuabilitii și sfera de aplicare a impozitului pe venit / 60
  - 1.1. Situația rezidenților din statele cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri / 63
- Secțiunea 2. Categorii de venituri impozabile / 64

### **Capitolul IV. IMPOZITUL PE PROFIT / 76**

- Secțiunea 1. Contribuabilitii și sfera de aplicare a impozitului pe profit / 76
- Secțiunea 2. Sfera cheltuielilor deductibile / 80

### **Capitolul V. IMPOZITUL PE VENITURILE OBȚINUTE DIN ROMÂNIA DE NEREZIDENTI ȘI IMPOZITUL PE REPREZENTANȚELE SOCIETĂȚILOR STRĂINE ÎNFIINȚATE ÎN ROMÂNIA / 92**

- Secțiunea 1. Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți / 92

**Secțiunea 2. Asocieri/Entități care desfășoară activitate/obține venituri  
în/din România / 96**

**Capitolul VI. PROCEDURA AMIABILĂ PENTRU EVITAREA/ELIMINAREA DUBLEI  
IMPUNERI / 100**

**BIBLIOGRAFIE / 102**

## **Capitolul I.**

# **ASPECTE DE INTERES PRIVIND DREPTUL FISCAL ȘI PROCEDURA FISCALĂ ÎN ROMÂNIA**

### **Secțiunea 1. Principii**

Odată cu aderarea României la Uniunea Europeană a apărut necesitatea corelării normelor fiscale și procesual fiscale (îndeosebi cele privind controlul fiscal și colectarea taxelor și impozitelor) cu normele europene.

Față de alte domenii legislative, în cel comunitar european, regăsim o particularitate importantă, un principiu guvernator, respectiv principiul subsidiarității. Astfel, Tratatele UE, în diferitele forme pe care acestea le-au cunoscut de-a lungul vremii, nu cuprind norme expuse cu privire la reglementarea impozitelor directe, context în care procesul normativ în acest domeniu a fost lăsat în apanajul statelor membre.

Situată este însă diferită atunci când aceste impozite directe produc efecte asupra celor patru libertăți stabilite de Tratatul UE - *libertatea de mișcare a bunurilor, a persoanelor, a serviciilor și a capitalului*.

Impozitarea societăților este unul dintre puținele domenii politice în care Consiliul European poate adopta măsuri legislative doar în unanimitate, condiții în care procesul de legiferare este în mod evident îngreunat. Totodată, trebuie precizat că în acest domeniu, al taxării indirecte, s-a urmărit nu doar o standardizare a normelor statelor membre, norme care să fie compatibile între ele, ci și ca aceste norme în mod convergent să respecte obiectivele stabilite prin Tratat.<sup>1</sup>

În sistemul românesc, această modernizare, punere în acord cu normele comunitare, s-a realizat prin intrarea în vigoare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2004, iar pe plan procesual

---

<sup>1</sup> Mădălin Irinel Niculeasa, Politica Fiscală. Aspecte teoretice și practice, Ed. C.H.Beck, București, 2009, p. 2;

fiscal prin intrarea în vigoare tot la 1 ianuarie 2004 a OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală.

Aceste acte au fost aplicabile până la data de 01.01.2016 când au intrat în vigoare Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (împreună cu HG nr. 1/2016 privind normele metodologice ale Codului fiscal), acte normative ce nu au produs modificări de substanță instituțiilor guvernate până la acel moment de vechile coduri. În prezenta lucrare, atunci când ne vom referi la abrevierile "C. fisc." și "C. pr. fisc." ne vom referi la cele două legi anterior menționate.

Din acest punct de vedere, aceste două legi formează, *stricto sensu*, sistemul fiscal român, definit de literatura de specialitate<sup>2</sup> ca reprezentând toate taxele și impozitele reglementate de Codul fiscal (e.g. impozitul pe venit, impozitul pe profit, impozitul pe venitul microîntreprinderilor, taxa pe valoare adăugată, taxele și impozitele locale etc.).

Sub aspectul C. pr. fisc., această definiție nu ar prezenta interes, odată ce acest act normativ reglementează în principal modalitatea de stabilire și colectare a creațelor fiscale bugetare (cu alte cuvinte, toate obligațiile ce se nasc dintr-un raport de drept fiscal guvernăt de Codul fiscal), efectuarea controlului fiscal, titlurile de creață fiscală, efectuarea executării silite a titlurilor executorii fiscale etc.

Având în vedere că normele fiscale și procesual fiscale, astfel cum apar ele ca fiind reglementate de cele două acte normative anterior indicate formează o veritabilă ramură de drept, se impune a fi trecute în revistă principiile normative ale acestora.

Astfel, conform art. 3 C. fisc: Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii:

**a) neutralitatea măsurilor fiscale** în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând prin nivelul impunerii condiții egale investitorilor, capitalului român și strain;

---

<sup>2</sup> Mădălin Irinel Niculeasa, op cit., p. 3;

**b) certitudinea impunerii**, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrale, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale;

În aprecierea noastră, datorită nevoii de suprareglerare a legiuitorului și față de realitatea socială a ultimilor ani din România, acest principiu a rămas ca fiind o expresie a normării formale.

Astfel, deși în lumina acestui principiu contribuabilul ar trebui să cunoască în orice moment care este norma juridică aplicabilă, în realitate, considerentele de natură practică, îndeosebi practica neunitară a organelor fiscale au transformat acest principiu într-unul lipsit de conținut.

Când ne referim la normă juridică aplicabilă ne referim de fapt la sarcina fiscală pe care ansamblul de norme ce reglementează o anumită instituție o creează față de contribuabil, în concret quantumul sarcinii fiscale, modul de stabilire a bazei de impozitare, termenul de declarare și plată etc.<sup>3</sup>

Cu titlu de noutate, prin intrarea în vigoare a noului Cod fiscal a fost introdus principiul predictibilității impunerii, analizat mai jos, care în teorie, ar avea rolul de a consolida și menține aplicabilitatea principiului certitudinii impunerii.

**c) justețea impunerii sau echitatea fiscală** asigură ca sarcina fiscală a fiecărui contribuabil să fie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcție de mărimea veniturilor sau a proprietăților acestuia;

**d) eficiența impunerii** asigură niveluri similare ale veniturilor bugetare de la un exercițiu bugetar la altul prin menținerea randamentului impozitelor, taxelor și contribuțiilor în toate fazele ciclului economic, atât în perioadele de avânt economic, cât și în cele de criză;

**e) predictibilitatea impunerii** asigură stabilitatea impozitelor, taxelor și contribuțiilor obligatorii, pentru o perioadă de timp de cel puțin un

---

<sup>3</sup> Radu Bufan, Mircea Ștefan Minea, Codul fiscal comentat, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008, p. 103;

an, în care nu pot interveni modificări în sensul majorării sau introducerii de noi impozite, taxe și contribuții obligatorii.

Dintr-o analiză la prima vedere a acestor principii rezultă că ele nu prezintă o aplicabilitate de natură practică, directă, însă ele pot reprezenta repere în ceea ce privește modalitatea de aplicare și interpretare într-o modalitate unitară a legislației fiscale.<sup>4</sup>

De asemenea, deși nu sunt reglementate expres prin C. fisc., la principiile mai sus arătate se adaugă principiile generale ale dreptului comunitar, astfel cum ele au fost definite de Curtea de Justiție a UE, cu aplicabilitate directă în dreptul fiscal - *principiul egalității de tratament, principiul proporționalității, principiul aplicării directe a dreptului comunitar, principiul subsidiarității, principiul certitudinii legislative și principiul așteptării legitime*.

În materie procesual fiscală, sunt reglementate următoarele principii:

a) **principiul legalității**<sup>5</sup>. Acest principiu cunoaște în mod evident o valoare constituțională, ceea ce determină aplicabilitatea sa nu doar în ramura fiscală sau procesual fiscală, ci în orice domeniu al dreptului. Potrivit acestui principiu nu doar stabilirea și colectarea taxelor se face conform legii, ci și procedurile de administrare se realizează doar în conformitate cu prevederile legale ce le reglementează, având drept scop final respectarea în primul rând a drepturilor și obligațiilor contribuabilului.

b) **exercitarea dreptului de apreciere a organului fiscal**, prevăzut de art. 6 C. pr. fisc., și potrivit căruia "(1) *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor imprejurărilor edificate în cauză raportat la momentul luării unei decizii.*

---

<sup>4</sup> Emilian Duca, Noul Cod fiscal comentat și adnotat, Ed. Universul Juridic, București, 2016, p. 11;

<sup>5</sup> Art. 4 Cod pr. fisc. - (1) *Creanțele fiscale și obligațiile corespunzătoare ale contribuabilului/plătitorului sunt cele prevăzute de lege. (2) Procedura de administrare a creanțelor fiscale se desfășoară în conformitate cu dispozițiile legii. Organul fiscal are obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau ale altor persoane implicate în procedură;*

*În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabilor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatarilor în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.*

*(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.*

*(3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exerce dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.”*

Apreciem că acest principiu prezintă importanță mai ales în sfera inspecției fiscale, odată ce organul fiscal nu poate cunoaște o putere discreționară și suverană în aprecierea stării de fapt cu relevanță fiscală.

De fapt, acest principiu are rolul de a limita însăși dreptul organului fiscal în soluțiile adoptate în mod concret.

De asemenea, astfel cum s-a arătat și în doctrină<sup>6</sup> acest principiu trebuie în mod necesar corelat cu principiul comunitar al proporționalității.

---

<sup>6</sup> Emilian Duca, Noul Cod de procedură fiscală, Universul Juridic, București 2016, pag. 15;

În continuarea opției trasate de acest principiu regăsim rolul activ al organului fiscal, conform căruia acesta are obligația de a analiza în mod obiectiv starea de fapt fiscală și să îndrume contribuabilul în aplicarea prevaderilor legale precum și în exercitarea drepturilor și obligațiilor sale.<sup>7</sup>

Nu în ultimul rând, principiul bunei-credințe, principiu major al oricărei ramuri de drept, cunoaște la rândul său o consacrată expresă în cuprinsul art. 12 Cod pr. fisc. - "(1) *Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.*

(2) *Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exerceze drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.*

(3) *Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.*

(4) *Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul."*

Practica ultimilor ani în materia inspecției fiscale, din păcate, a arătat că acest principiu a fost transformat doar într-o dispoziție de natură estetică a prevaderilor generale a C. pr. fisc., în sensul că mare parte din constatăriile echipelor de control ce stau la baza unei impuneri suplimentare se bazează pe prezumții simple și nu pe administrarea unor mijloace de probă în mod direct

<sup>7</sup> Art. 7 Cod pr. fisc. - (1) *În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.* (2) *Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevaderilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.* (3) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului.* În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificate care fiecărui caz în parte. (4) *Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege;*

și personal de către organul fiscal, practică pe care noi o apreciem ca fiind criticabilă întrucând nu doar golește de orice fel de conținut principiul bunei-credințe, ci și încalcă limitele dreptului de apreciere mai sus arătat.

În ceea ce privește dreptul de fi ascultat, prevăzut de art. 9 C. pr. fisc., deși acesta nu este reglementat expres ca și principiu, atât practica CJUE în materie, astfel cum vom exemplifica mai jos, cât și practica națională, au făcut ca acest drept, în măsura în care este încălcăt, să conducă la efecte energice, în concret să se dispună inclusiv nulitatea actelor administrative fiscale astfel emise.

Conform art. 9 C. pr. fisc., - ”(1) *Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.*

(2) *Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:*

a) *întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;*

b) *cuantumul creanțelor fiscale urmează să se modifice cu mai puțin de 10% din valoarea creanței fiscale stabilită anterior;*

c) *se acceptă informațiile prezentate de contribuabil/plătitor, pe care acesta le-a dat într-o declarație sau într-o cerere;*

d) *urmează să se ia măsuri de executare silită;*

e) *urmează să se emită deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesoriile.*

(3) *Audierea se consideră îndeplinită în următoarele situații:*

a) *contribuabilul/plătitorul refuză explicit să se prezinte la termenul stabilit de organul fiscal în vederea audierii;*

b) *contribuabilul/plătitorul nu se prezintă, din orice motiv, la două termene consecutive stabilite de organul fiscal în vederea audierii.*

(4) *Excepția lipsei audierii poate fi invocată de contribuabil/plătitor odată cu formularea contestației depuse potrivit prezentului cod.”*

În hotărârea pronunțată de CJUE în 25.10.2011, în cauza Solvay c. Comisiei, Curtea a arătat că „dreptul la acces la dosar”, component al dreptului la apărare, constituie un principiu european fundamental, în lumina căruia autoritatea emitentă a actului este mai presus de toate, obligată să asigure accesul contribuabilului la întreaga documentație ce stă la baza adoptării măsurii, anterior comunicării formei finale a actului administrativ.

În fapt, la data de 13 decembrie 2000, societatea belgiană Solvay SA a fost amendată de Comisie cu suma de 20 de milioane euro pentru abuz de poziție dominantă și cu 3 milioane de euro pentru participarea la un acord privind prețurile cu unul dintre concurenții săi. Deciziile de sancționare aveau un conținut asemănător celor adoptate de Comisie în 1990, care fuseseră anulate de Tribunal.

Societatea belgiană a formulat două acțiuni în fața Tribunalului având ca obiect anularea deciziilor adoptate de Comisie sau reducerea amenzilor care i-au fost aplicate, pentru următoarele motive:

- încălcarea dreptului de acces la dosar, având în vedere că ca nu i s-au putut comunica toate inscrisurile invocate de Comisie în susținerea existenței unei încălcări;

- lipsa audierii întreprinderii.

În hotărârea pronunțată, Curtea a reținut că dreptul de acces la dosar presupune ca întreprinderii în cauză să i se fi acordat de Comisie posibilitatea de a proceda la o examinare a tuturor inscrisurilor care figurează în dosarul de investigare și care sunt susceptibile să fie pertinente pentru apărarea sa.

În ceea ce privește **audierea întreprinderii** înainte de adoptarea unei decizii a Comisiei, Curtea amintește că audierea este inclusă în dreptul la apărare.<sup>8</sup>

Totodată, Curtea, în Cauza F-51/07 reține că „respectarea dreptului la apărare în orice procedură inițiată împotriva unei persoane și susceptibilă să conducă la adoptarea unui act care lezează constituie un principiu fundamental al dreptului comunitar și trebuie respectat chiar în lipsa oricărei

---

<sup>8</sup>Sursa:<https://www.juridice.ro/171573/dreptul-de-acces-la-dosar-lipsa-audiere-cjue-cauzele-c-109-10-p-solvay-sa-comisia-si-c-110-10-p-solvay-sa-comisia.html>;

reglementări referitoare la procedura în cauză. Acest principiu, care întrunește cerințele unei bune administrări, impune ca persoana vizată să fie pusă în măsură să își prezinte în mod util punctul de vedere privind elementele care i s-ar putea imputa în actul care urmează a fi adoptat. În această privință, articolul 41 alineatul (2) din Carta drepturilor fundamentale a Uniunii Europene, proclamată la Nisa la 7 decembrie 2000, prevede că dreptul la bună administrare „include în principal [...] dreptul oricărei persoane de a fi ascultată înainte de luarea oricărei măsuri individuale care ar putea să îi aducă atingere [...]” (a se vedea punctele 72-74, 81, 84 din hotărâre).<sup>9</sup>

## **Secțiunea 2. Înregistrarea fiscală**

Înregistrarea fiscală reprezintă activitatea de atribuire a codului de identificare fiscală, de organizare a registrului contribuabililor/plătitorilor și de eliberare a certificatului de înregistrare fiscală<sup>10</sup>.

Referitor la procedura de atribuire a codului de înregistrare fiscală, potrivit art. 81 alin. 2 Cod pr. fisc. aceasta se face exclusiv de către organul fiscal central, pe baza declarației de înregistrare fiscală.

Având în vedere faptul că orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal este obligată să se înregistreze fiscal, moment în care îi este atribuit un cod de identificare fiscală, în continuare vom prezenta cele cinci categorii de contribuabili supuși obligației de înregistrare fiscală:

- a) comercianții persoane fizice sau juridice române, inclusiv sucursalele persoanelor juridice străine, care se înregistrează la registrul comerțului;
- b) persoanele juridice, altele decât comercianții<sup>11</sup>;
- c) asocierile și entitățile fără personalitate juridică<sup>12</sup>;

---

<sup>9</sup>Sursa:[http://curia.europa.eu/juris/document/document\\_print.jsf;jsessionid=9ea7d0f130d589fc2b701bb04109b14dfb1e6f821383.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4OahuLe0?doclang=RO&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=75496&occ=first&dir=&cid=527963;](http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=9ea7d0f130d589fc2b701bb04109b14dfb1e6f821383.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4OahuLe0?doclang=RO&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=75496&occ=first&dir=&cid=527963;)

<sup>10</sup> Art. 81 alin. 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală;

<sup>11</sup> Asociații, fundații, sindicate, culte religioase, asociații de proprietari etc.;

<sup>12</sup> În această categorie enumerăm, cu titlu de exemplu: societățile civile fără personalitate juridică; societățile civile profesionale; asocierile în participație; asociațiile agricole fără personalitate juridică;

d) persoanele fizice care dețin un cod numeric personal și realizează venituri din activități independente care nu sunt supuse înregistrării la registrul comerțului<sup>13</sup> dar și din alte activități;

e) persoanele fizice care nu dețin un cod numeric personal.

Raportat la cele cinci categorii de contribuabili, codul de identificare fiscală este reprezentat de:

- codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal, în cazul persoanelor juridice, a asocierilor și a altor entități fără personalitate juridică, cu excepția celor care se înregistrează potrivit legii speciale la registrul comerțului;

- codul unic de înregistrare atribuit potrivit legii speciale, în cazul persoanelor fizice și juridice, precum și altor entități care se înregistrează potrivit legii speciale la registrul comerțului;

- codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal, în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, cu excepția celor care se înregistrează potrivit legii speciale la registrul comerțului;

- codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale, în cazul persoanelor fizice, altele decât cele care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere;

- numărul de identificare fiscală atribuit de organul fiscal, în cazul persoanelor fizice care nu dețin cod numeric personal.

Așadar, procedura de înregistrare fiscală se finalizează prin emiterea codului de identificare fiscală (CIF), respectiv a certificatului de înregistrare fiscală, cu excepția cazului persoanelor fizice deținătoare de cod numeric personal, care nu sunt supuse înregistrării în registrul comerțului, situație în care nu mai este emis un certificat de înregistrare fiscală, codul de identificare fiscală fiind considerat codul numeric personal al persoanei fizice.

---

<sup>13</sup> În această categorie se încadrează și veniturile obținute din activități independente aferente exercitării unei profesii liberale;

## 2.1. Înregistrarea nerezidenților

În ceea ce privește categoria persoanelor străine ce realizează venituri pe teritoriul României, și acestea, în conformitate cu legislația fiscală, au obligația de a se înregistra fiscal, art. 82 din Legea nr. 207/2015<sup>14</sup>, cuprinzând, în sfera activității de înregistrare fiscală, și persoanele fizice și juridice nerezidente.

În acest sens, pentru nerezidenții care obțin venituri supuse impozitării în România, plătitorul de venit are obligația de a calcula, reține, declara și plăti bugetului de stat impozit pe venit sau impozit pe profit, după caz. Printre veniturile, subiect de impunere la sursă, obținute de nerezidenți în România putem enumera veniturile din anumite tipuri de servicii, veniturile din dividende, veniturile din dobânzi, veniturile din redevențe, etc.

Revenind asupra procedurii de înregistrare fiscală, potrivit art. 82 alin. 3 Cod pr. fisc. pentru persoanele juridice nerezidente, care realizează numai venituri supuse regulilor de impunere la sursă, iar impozitul reținut este final, atribuirea codului de identificare fiscală se poate face de organul fiscal, la solicitarea plătitorului de venit.

Se pot observa în consecință condițiile necesar a fi îndeplinite pentru atribuirea codului de identificare fiscală de către organul fiscal persoanelor nerezidente, respectiv:

- solicitantul trebuie să fie persoană nerezidentă;
- solicitantul trebuie să realizeze venituri;
- impozitul reținut să fie final.

Cu privire la obligațiile ce îi survin plătitorului de venit, acesta va depune, după caz, „Declarația de înregistrare fiscală/Declarația de mențiuni/ Declarația de rădieră pentru contribuabilii nerezidenți care nu au sediu permanent în România”<sup>15</sup> sau „Declarația de înregistrare fiscală/Declarația de mențiuni pentru persoane fizice care nu dețin cod numeric personal”<sup>16</sup>.

---

<sup>14</sup> „Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală”;

<sup>15</sup> Formularul 015;

<sup>16</sup> Formularul 030;

Totodată, plătitorul de venit va prezenta organului fiscal, cu ocazia solicitării înregistrării fiscale a persoanelor nerezidente, actele ce atestă calitatea sa de plătitor de venit cu regim de reținere la sursă pentru respectivul beneficiar<sup>17</sup>.

Procedura înregistrării fiscale a nerezidenților reprezintă un subiect de actualitate în România pe fondul modificărilor aduse în cursul anului 2017 declarației informative privind impozitul reținut la sursă, declarație ce trebuie completată și depusă anual, până la sfârșitul anului următor celui în care s-au obținut veniturile care urmează a fi impozitate de către plătitorii de venituri impozabile cu reținere la sursă. Ce face ca înregistrarea nerezidenților să devină obligatorie este faptul că, fără completarea CIF-ului beneficiarilor acestor venituri impozabile cu reținere la sursă, Declarația privind impozitul reținut la sursă nu mai poate fi validată în vederea depunerii la autoritățile fiscale. Or, nefiind înregistrați fiscal, nerezidenților le lipsesc aceste date de identificare, fără de care plătitorii de venituri se află împosibilitate de declarare a impozitului reținut la sursă.

Această procedură nu a fost pusă în aplicare până la apariția noilor modificări legislative întrucât, anterior, depunerea declarațiilor informative privind impozitul reținut la sursă nu era condiționată de completarea CIF-urilor beneficiarilor de venit impozabil. Prin urmare, pentru depunerea declarației informative privind impozitul reținut la sursă pentru anul 2017, nerezidenții care obțin venituri supuse impozitului cu reținere la sursă vor fi obligați să se înregistreze fiscal în România pentru a le fi atribuite CIF-urile corespunzătoare, fără de care această declarație nu poate fi completată și validată.

În ceea ce privesc consecințele nerespectării unei astfel de obligații, acestea se împart în două categorii:

- pe de o parte, plătitorii de venituri impozabile cu reținere la sursă se vor regăsi în situația imposibilității depunerii declarațiilor fiscale anuale mai sus menționate, obligație a cărei neîndeplinire este sanctionată cu amendă;

---

<sup>17</sup> Spre exemplu, un contract de muncă;

- iar pe de altă parte persoanele nerezidente ce realizează venituri impozabile în România și nu se înregistrează fiscal sunt pasibile de amenzi. Totodată, în cazul în care aceste persoane vor solicita autorităților fiscale eliberarea unui certificat de atestare a impozitului plătit în România, organele competente vor refuza cererea în lipsa codului de identificare fiscală românesc. În aceste condiții, fără a putea face dovada că venitul său a fost impozitat în România, nerezidentul nu se poate folosi de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri în scopul diminuării costului său fiscal.

### **Secțiunea 3. Actele administrativ fiscale**

Actul administrativ fiscal reprezintă o specie a actului juridic, condiții în care poate fi definit ca fiind acel înscris oficial emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Normele legale nu cuprind o definiție legală a actului administrativ fiscal, în schimb cuprinzând o normă ce reglementează conținutul acestuia.

Astfel, conform art. 46 Cod pr. fisc., - „(1) *Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.*

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:*

- a) *denumirea organului fiscal emitent;*
- b) *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) *datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuernicite de contribuabil/plătitor;*
- d) *obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) *motivele de fapt;*
- f) *temeiul de drept;*
- g) *numele și calitatea persoanelor împuernicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) *semnătura persoanelor împuernicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și stampila organului fiscal emitent;*

i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;

j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.

(3) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică cuprinde elementele prevăzute la alin. (2), cu excepția elementelor prevăzute la lit. h).

(4) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică de organul fiscal central se semnează cu semnătura electronică extinsă a Ministerului Finanțelor Publice, bazată pe un certificat calificat.

(5) Actul administrativ fiscal emis în formă electronică de organul fiscal local se semnează cu semnătura electronică extinsă a autorității administrației publice locale din care face parte organul fiscal local emitent, bazată pe un certificat calificat.

(6) Actul administrativ fiscal emis în condițiile alin. (2) și tipărit prin intermediul unui centru de imprimare masivă este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și stampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie.

(7) Prin ordin al președintelui A.N.A.F. se stabilesc categoriile de acte administrative fiscale care se emit, în condițiile alin. (6), de către organul fiscal central.

(8) Prin ordin al ministrului dezvoltării regionale și administrației publice, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice se stabilesc categoriile de acte administrative fiscale care pot fi emise în condițiile alin. (6) de către organele fiscale locale. În cazul în care organul fiscal local are în dotare sau are acces la un centru de imprimare masivă consiliile locale stabilesc, prin hotărâre, dacă organul fiscal local din cadrul autorității administrației publice locale respective poate emite acte administrative fiscale în condițiile alin. (6).

(9) Actul administrativ fiscal se consideră emis și înregistrat la organul fiscal astfel:

a) la data semnării acestuia de către persoana împuternicită din cadrul organului fiscal, în cazul actului administrativ fiscal emis pe suport hârtie;

*b) la data generării actului, în cazul actului administrativ emis pe suport hârtie și tipărit prin intermediul unui centru de imprimare masivă;*

*c) la data aplicării semnăturii electronice extinse, în cazul actului administrativ fiscal emis în formă electronică.”*

În ceea ce privește nulitatea expresă a actului administrativ fiscal, aceasta intervine în situațiile prevăzute de art. 49 Cod pr. fisc., și anume:

*„a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

*c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*

*(2) Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.*

*(3) Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător”.*

Astfel, în măsura în care ne aflăm în situațiile expres reglementate de textul de lege anterior citat, nulitatea intervine chiar și din oficiu, în faza contestației prealabile formulată la organul emitent al actului contestat.

În schimb, în măsura în care actul prezintă o altă neconformitate, deficiență, extrinsecă sau intrinsecă, sanctiunea care ar interveni ar fi aceea a anulării, adică a nulității relative.

În această din urmă situație, petiționarul este nevoit să probeze două aspecte:

- pe de-o parte, arătarea neregularității ce ar conduce la nulitatea relativă;
- pe de altă parte, dovada că prin subzistența acestei neregularități se produce o vătămare ce nu ar putea fi îndreptată decât prin anularea actului respectiv.

Trebuie precizat că prin sintagma „vătămare” se înțelege o vătămare de natură procesuală și nu doar un prejudiciu patrimonial, prin stabilirea unei taxe sau a unui impozit.

Din acest punct de vedere, atât literatura de specialitate cât și practica națională<sup>18</sup> a asimilat actul administrativ unui act de procedură și s-a arătat că ar fi aplicabile dispozițiile art. 175 C.pr.civ.<sup>19</sup>

Pe scurt, petiționarul este obligat să dovedească ingerința adusă unui drept de natură procesuală, în cele mai dese cazuri încercând să dovedească vătămarea dreptului la apărare.

Nu putem fi de acord cu această optică din considerentele ce succed:

Natura actului administrativ fiscal este cea a unui act juridic civil, prin care se nasc, modifică, sting drepturi și obligații.

El nu poate fi assimilat unui act de procedură, întrucât acesta din urmă este emis doar în cadrul unui proces aflat pe rolul instanței.

Valențele actului de procedură civilă se întind doar până la limita în care guvernează drepturi și obligații eminentamente procesual civile, în timp ce actul administrativ nu are și nu poate avea în nicio ipoteză o astfel de valență.

A assimila actul administrativ unui act procesual civil ar însemna să se transforme (iar în practică aceasta este situația) sarcina probei vătămării într-o adevărată *probatio diabolica*.

Cu alte cuvinte, cum poate petiționarul dovedi leziunea unui drept procesual în contextul în care nu ne aflăm în situația unui act emis în cadrul unui proces *pendinte*, ci dimpotrivă a unui act care creează în cele mai multe situații obligații ce cunosc o reglementare în normele de drept material, și nu procesual propriu-zis?

---

<sup>18</sup> Decizia Curții de Apel Cluj nr. 62/2010;

<sup>19</sup> E. Duca, Noul Cod de procedură fiscală, op. cit. p. 40;

În continuarea acestei idei, ne sprijin argumentul și pe un considerent de interpretare simetrică, în sensul că prevederile Cod pr. fisc., nu cunosc, asemenea normelor procesual civile, consacrarea expresă a dovezii unei vătămări.

Or, în această situație, apreciem că prevederile legale se impun a fi interpretate în sensul că în situațiile strict reglementate de art. 49 Cod pr. fisc., sancțiunea intervene necondiționat.

În orice altă situație trebuie doar arătată și argumentată existența unei neregularități astfel încât să intervină anularea, neregularitate constând în încălcarea unei prevederi legale.

Tot din acest punct de vedere, apreciem că nimic nu împiedică autoritatea emitentă a actului să emită un nou act, care să producă aceleași efecte ca și actul inițial contestat. De altfel, o atare soluție este prevăzută și de prevederile art. 50 C. pr. fisc., - „(1) *Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.*(2) *Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creațe fiscale principale atrage anularea, desființarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creațe fiscale accesoriile aferente creațelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desființate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvențe emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desființate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creațe fiscale accesoriile sau actele administrative fiscale subsecvențe au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciar ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creațe fiscale accesoriile sau actele administrative fiscale subsecvențe.*”

Astfel, nu se poate identifica în noua reglementare niciun pasaj în care legiuitorul să facă trimitere sau să asimileze anularea actelor administrative

fiscale unui act procedural civil, pentru ca prevederile art. 175 C. pr. civ să devină aplicabile în această materie.

De asemenea, apreciem că este firească o atare interpretare ce se circumscrie într-o manieră mult mai apropiată naturii și funcției unui act administrativ fiscal, în sensul că acesta reprezintă în definitiv un act emis de către o autoritate publică.

Continuând acest raționament și în sistemul fiscal românesc, precum în toate celealte sisteme ale statelor membre, actul administrativ fiscal se bucură de prezumția temeinicie și a legalității.

Astfel, el face dovada celor constatate până la proba contrară tocmai datorită faptului că se prezumă relativ că este emis în concordanță cu prevederile legale aplicabile.

Or, în această situație este firesc, odată ce se face dovada că el încalcă o prevedere legală, actul să fie lipsit de cele două prezumții și ca atare să devină nonexistent ca o urmare directă a faptului că cele constatate nu mai pot prezenta veridicitate.

Într-o optică contrară ar însemna ca deși actul să fie lipsit de cele două prezumții esențiale și caracteristice el să continue să producă efecte.

Cu alte cuvinte, se admite că nu a fost emis în concordanță cu dispozițiile legale dar el continuă să producă aceleași efecte ca și cum ar fi fost legal întocmit. Actul administrativ fiscal se comunică în acord cu dispozițiile art. 47 Cod pr. fisc. - „(1) *Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/ plătitorului căruia îi este destinat. În situația contribuabilului/ plătitorului fără domiciliu fiscal în România, care și-a desemnat împuternicit potrivit art. 18 alin. (4), precum și în situația numirii unui curator fiscal, în condițiile art. 19, actul administrativ fiscal se comunică împuternicitului sau curatoanelui, după caz.*

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie poate fi comunicat fie prin poștă potrivit alin. (3) - (7), fie prin remitere la domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului sau curatoanelui acestuia potrivit alin. (8) - (12), fie prin remitere la sediul organului fiscal potrivit alin.*

(13), iar actul administrativ fiscal emis în formă electronică se comunică prin mijloace electronice de transmitere la distanță potrivit alin. (15) - (17).

(3) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului sau curatorului acestora, la domiciliul fiscal, prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.

(4) În cazul în care comunicarea potrivit alin. (3) nu a fost posibilă, aceasta se realizează prin publicitate potrivit alin. (5) - (7).

(5) Comunicarea prin publicitate se efectuează prin afișarea unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului/plătitorului, după cum urmează:

a) în cazul actelor administrative fiscale emise de organul fiscal central prin afișarea anunțului, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a A.N.A.F.;

b) în cazul actelor administrative fiscale emise de organul fiscal local prin afișarea anunțului, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a autoritații administrației publice locale respective.

(6) Anunțul prevăzut la alin. (5) se menține afișat cel puțin 60 de zile de la data publicării acestuia și conține următoarele elemente:

a) numele și prenumele sau denumirea contribuabilului/plătitorului;

b) domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului;

c) denumirea, numărul și data emiterii actului administrativ fiscal.

(7) În cazul în care actul administrativ fiscal se comunică prin publicitate, acesta se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului.

(8) Prin excepție de la prevederile alin. (3), organul fiscal competent poate decide comunicarea actului administrativ fiscal emis pe suport hârtie, prin remiterea, sub semnătură, la domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului sau curatorului acestuia, prin angajații proprii ai organului fiscal.

(9) Dacă în procedura comunicării actului administrativ fiscal prin remitere potrivit alin. (8) destinatarul refuză primirea actului sau nu este găsit la domiciliul fiscal, se afișează pe ușa acestuia o înștiințare.

(10) În situația în care contribuabilul/plătitorul ori împuternicitul sau curatorul acestuia refuză primirea actului administrativ fiscal potrivit alin. (9), actul se consideră comunicat la data afișării înștiințării.

(11) În situația în care contribuabilul/plătitorul ori împuternicitul sau curatorul acestuia nu este găsit la domiciliul fiscal potrivit alin. (9), contribuabilul/plătitorul ori împuternicitul sau curatorul acestuia este în drept să se prezinte, în termen de maximum 15 zile de la data afișării înștiințării, la sediul organului fiscal emitent pentru a I se comunica actul administrativ fiscal. În situația în care contribuabilul/plătitorul ori împuternicitul sau curatorul acestuia nu se prezintă în acest termen, actul se consideră comunicat la împlinirea acestui termen.

(12) Înștiințarea prevăzută la alin. (9) trebuie să cuprindă:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) numele și prenumele celui care a făcut afișarea și funcția acestuia;
- c) numele, prenumele și domiciliul fiscal al celui înștiințat;
- d) denumirea, numărul și data emiterii actului administrativ fiscal în legătură cu care se face înștiințarea;
- e) anul, luna, ziua și ora când afișarea a fost făcută;
- f) mențiuni cu privire la data la care se consideră comunicat actul administrativ fiscal, potrivit alin. (10) sau (11);
- g) semnatura celui care a afișat înștiințarea.

(13) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie poate fi comunicat și prin remiterea, sub semnatură, la sediul organului fiscal emitent ori de căte ori contribuabilul/plătitorul sau împuternicitul ori curatorul acestora se prezintă la sediul organului fiscal și solicită acest lucru.

(14) Ori de căte ori comunicarea se realizează prin publicitate, potrivit alin. (5) sau prin afișare potrivit alin. (9), organul fiscal întocmește un proces-verbal. Procesul-verbal se întocmește și în situația în care contribuabilul/plătitorul ori împuternicitul sau curatorul acestora primește actul administrativ fiscal, dar refuză să semneze dovada de înmânare ori, din motive întemeiate, nu o poate semna.

(15) *Actul administrativ fiscal emis în formă electronică se comunică prin mijloace electronice de transmitere la distanță ori de câte ori contribuabilul/plătitorul a optat pentru această modalitate de emitere și de comunicare, iar acesta se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data transmiterii actului către contribuabil/plătitor ori împuternicitel sau curatorul acestora.*

(16) *În cazul actelor administrative fiscale emise de către organul fiscal central, mijloacele electronice de transmitere la distanță, procedura de comunicare a actelor administrative fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanță, precum și condițiile în care aceasta se realizează se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice, cu avizul Ministerului Comunicațiilor și Societății Informaționale.*

(17) *În cazul actelor administrative fiscale emise de organul fiscal local, mijloacele electronice de transmitere la distanță, procedura de comunicare a actelor administrative fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanță, precum și condițiile în care aceasta se realizează se aprobă prin ordin al ministrului dezvoltării regionale, administrației publice și fondurilor europene, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice și al Ministerului Comunicațiilor și Societății Informaționale. Pentru organul fiscal local, consiliul local stabilește, prin hotărâre, în funcție de capacitatea tehnică disponibilă, mijloacele electronice de transmitere la distanță ce urmează a fi utilizate de către respectivul organ fiscal local.*

(18) *Prin excepție de la prevederile alin. (1), în cazul societăților aflate în procedura insolvenței sau în dizolvare, potrivit legii, comunicarea actului administrativ fiscal se face administratorului judiciar/lichidatorului judiciar la locul indicat de acesta ori de câte ori se solicită, în scris, acest lucru.*

(19) *În termen de cel mult 10 zile lucrătoare de la data emiterii actului administrativ fiscal, organul fiscal trebuie să inițieze acțiunile pentru comunicarea actului.”*

Efectuarea unei comunicări legale prezintă relevantă întrucât actul administrativ produce efecte și devine opozabil doar de la momentul comunicării.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Art. 48 Cod pr. fisc.;

Cu privire la aspectele referitoare la actul administrativ fiscal apreciem că se impune precizat faptul că în concret, decizia de impunere emisă în urma efectuării inspecției fiscale este actul prin care se stabilesc obligațiile fiscale de plată.

Conform art. 98 Cod pr. fisc., sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrativ fiscale:

- a) deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creațe fiscale;
- b) deciziile referitoare la bazele de impozitare;
- c) deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;
- d) deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.

De asemenea, propria declarație fiscală a contribuabilului reprezintă actu administrativ fiscal.

## **Capitolul II.**

### **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ (TVA)**

#### **Secțiunea 1. Operațiuni impozabile**

Taxa pe valoare adăugată a fost adoptată începând cu 1 ianuarie 1970 de către țările Pieței Comune și a fost gândită ca o formă progresistă a impozitării mărfurilor.

O formă a TVA-ului a apărut pentru prima dată în Franța, după primul război mondial, țară care a trecut la impunerea indirectă, adică asupra cheltuielilor. La început a fost constituit un sistem de impunere generală a cheltuielilor, prin introducerea în 1917 a taxei proporționale asupra plătitorilor prin aplicarea de timbre pe facturi, sistem înlocuit în 1920 prin impozitul pe cifra de afaceri (vânzări totale). În perioada 1925-1936 s-au aplicat taxe unice pentru diferite produse, ajungându-se la instituirea a peste 30 de taxe unice.

Din anul 1937 s-a instituit taxa unică asupra producției urmată de taxa asupra prestațiilor.

Ulterior, acest sistem de impozitare asupra livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii a cunoscut diferite forme, care s-a finalizat prin introducerea unei cote unice de 15,35% prin intermediul impozitului indirect fundamental, considerată etapă premergătoare a introducerii TVA-ului propriu-zis în Franța.

Se impune a se menționa că sistemul TVA a cunoscut o expansiune rapidă, astfel încât până în 1988, taxa a fost adoptată de peste 50 de țări. De altfel, introducerea TVA constituie o cerință esențială a membrilor Uniunii Europene, căci de aplicarea sa depinde facilitatea legăturilor economice dintre statele membre<sup>21</sup>.

În legislația românească TVA a fost introdusă prin OG nr. 3/1992, privind taxa pe valoare adăugată.

---

<sup>21</sup> I. Condor, Impozitele, taxele și contribuțiile datorate de persoanele juridice, Ed. Tribuna Economică, București, 1998, p. 102-104;

TVA a născut numeroase discuții doctrinare privind natura sa, anume dacă este cu adevărat o taxă sau un impozit.

Strict din punct de vedere fiscal, o taxă reprezintă o plată efectuată de persoane, în favoarea bugetului statului, plăți efectuate de bună-voie, pentru serviciile prestate de către stat, în timp ce un impozit reprezintă o plată obligatorie stabilită de lege.

Apreciem că natura TVA trebuie analizată prin prisma modului de reglementare, a configurației sale, în sensul că în mod neechivoc ne aflăm în prezența unui impozit.

Astfel, conform art. 265 Cod fiscal - *"Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor prezentului titlu."*

De asemenea, baza de impozitare la cota de taxă se aplică conform art. 266 alin. 1 pct. 5 C. fisc., - „*contravaloarea unei livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile, a unui import impozabil sau a unei achiziții intracommunitare impozabile, conform cap. VII*”.

Se impune a fi trecute în revistă, aşa cum ele au fost stabilite și de către literatura de specialitate<sup>22</sup>, caracteristicile TVA, pornind de la definiția cu caracter general:

- are un caracter universal, fiind percepută pentru toate operațiunile impozabile;
- impozit neutră, întrucât afectează prețul final al unui bun sau serviciu, în momentul în care acesta este achiziționat de consumatorul final;
- impozit transparent, fiind cunoscută mărimea impozitului pentru orice persoană impozabilă;
- se aplică numai în țara în care se consumă bunul.

Prin urmare, din perspectiva taxei se impun a fi trecute în revistă următoarele elemente: operațiunile incluse în sfera de impozitare, cota generală (respectiv cotele reduse), precum și persoanele impozabile.

---

<sup>22</sup> Sever Gabriel Bomboș, Mihaela Galanton, Taxa pe valoarea adăugată, Ed. C.H. Beck, București, 2006, p.16;

De asemenea, la momentul actual, în ceea ce privește statele membre, la baza reglementărilor interne naționale ale fiecărui stat se află *Direcțiva 2006/112/CE* a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adaugată, publicată în Jurnalul Oficial al Comunitatilor Europene (JOCE) nr. L 347 din 11 decembrie 2006.

Potrivit art. 268 C. fisc., din punctul de vedere al taxei, sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 270-272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).

Este, de asemenea, operațiune impozabilă și importul de bunuri efectuat în România de orice persoană, dacă locul importului este în România, potrivit art. 277.

Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 276:

a) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă, care nu beneficiază de excepția prevăzută la alin. (4), care urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afara României de către o persoană impozabilă ce acționează ca atare și care nu este considerată întreprindere mică în statul său membru, și căreia nu își se aplică prevederile art. 275 alin. (1) lit. b) cu privire la livrările de bunuri care fac obiectul unei instalări sau unui montaj sau ale art. 275 alin. (2) cu privire la vânzările la distanță;

b) o achiziție intracomunitară de mijloace de transport noi, efectuată de orice persoană;

c) o achiziție intracomunitară de produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă, care acționează ca atare, sau de o persoană juridică neimpozabilă.

Prin excepție de la prevederile alin. (3) lit. a), nu sunt considerate operațiuni impozabile în România achizițiile intracomunitare de bunuri care îndeplinesc următoarele condiții:

a) sunt efectuate de o persoană impozabilă care efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care taxa nu este deductibilă sau de o persoană juridică neimpozabilă;

b) valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit pe parcursul anului calendaristic anterior plafonul de 10.000 euro, al cărui echivalent în lei este stabilit prin normele metodologice.

Plafonul pentru achiziții intracomunitare prevăzut la alin. (4) lit. b) este constituit din valoarea totală, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, datorată sau achitată în statul membru din care se expediază ori se transportă bunurile, a achizițiilor intracomunitare de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau bunuri supuse accizelor.

Persoanele impozabile și persoanele juridice neimpozabile, eligibile pentru excepția prevăzută la alin. (4), au dreptul să opteze pentru regimul general prevăzut la alin. (3) lit. a). Opțiunea se aplică pentru cel puțin doi ani calendaristici.

Regulile aplicabile în cazul depășirii plafonului pentru achiziții intracomunitare, prevăzut la alin. (4) lit. b), sau al exercitării opțiunii sunt stabilite prin normele metodologice.

Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:

a) achizițiile intracomunitare de bunuri a căror livrare în România ar fi scutită conform art. 294 alin. (1) lit. h)-n);

b) achiziția intracomunitară de bunuri, efectuată în cadrul unei operațiuni triunghiulare, pentru care locul este în România în conformitate cu prevederile art. 276 alin. (1), atunci când sunt îndeplinite următoarele condiții:

1. achiziția de bunuri este efectuată de către o persoană impozabilă, denumită *cumpărător revânzător*, care nu este stabilită în România, dar este înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru;

2. achiziția de bunuri este efectuată în scopul unei livrări ulterioare a bunurilor respective în România, de către cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1;

3. bunurile astfel achiziționate de către cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1 sunt expediate sau transportate direct în România, dintr-un alt stat membru decât cel în care cumpărătorul revânzător este înregistrat în scopuri de TVA, către persoana căreia urmează să îi efectueze livrarea ulterioară, denumită *beneficiarul livrării ulterioare*;

4. beneficiarul livrării ulterioare este o altă persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în România;

5. beneficiarul livrării ulterioare a fost desemnat în conformitate cu art. 307 alin. (4) ca persoană obligată la plata taxei pentru livrarea efectuată de cumpărătorul revânzător prevăzut la pct. 1;

c) achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și de antichități, în sensul prevederilor art. 312, atunci când vânzătorul este o persoană impozabilă revânzătoare, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile, în sensul art. 313 și 326 din Directiva 112, sau vânzătorul este organizator de vânzări prin licitație publică, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru furnizor, conform regimului special, în sensul art. 333 din Directiva 112;

d) achiziția intracomunitară de bunuri care urmează unei livrări de bunuri aflate în regim vamal suspensiv sau sub o procedură de tranzit intern,

dacă pe teritoriul României se încheie aceste regimuri sau această procedură pentru respectivele bunuri.

Operațiunile impozabile pot fi:

- a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 291;
- b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitare pentru achiziții, respectiv operațiunile prevăzute la art. 294-296 Cod fiscal;
- c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitare pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 292 Cod fiscal;
- d) importuri și achiziții intracomunitare, scutite de taxă, conform art. 293 Cod fiscal;
- e) operațiuni prevăzute la lit. a)-c), care sunt scutite fără drept de deducere, fiind efectuate de întreprinderile mici care aplică regimul special de scutire prevăzut la art. 310 Cod fiscal, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitare pentru achiziții.
- f) operațiuni pentru care se aplică regimul special pentru agricultori prevăzut la art. 315<sup>1</sup>.

Astfel cum rezultă din enumerarea mai sus expusă mecanismul central de determinare a operațiunilor impozabile îl reprezintă livrările de bunuri sau prestările de servicii.

Conform art. 270 alin. 1 C. fisc. - „(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilită prin normele metodologice.

(3) Următoarele operațiuni sunt considerate, de asemenea, livrări de bunuri, în sensul alin. (1):

a) predarea efectivă a bunurilor către o altă persoană, ca urmare a unui contract care prevede că plata se efectuează în rate sau a oricărui alt

*tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plășii ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing;*

*b) transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor, în urma execuțării silite;*

*c) trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile, în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri.*

*(4) Sunt asimilate livrările de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;*

*b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;*

*c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 305 alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției.*

*(5) Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.*

*(6) În cazul a două sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare tranzacție este considerată o livrare separată a bunului.*

(7) Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, precum vânzarea sau aportul în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin. (2), în condițiile stabilite prin normele metodologice. Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă stabilită în România în sensul art. 266 alin. (2). Atât în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, realizat ca urmare a altor operațiuni decât divizarea sau fuziunea, cât și în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora efectuat cu ocazia divizării sau fuziunii, primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

- a) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;
- b) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin normele metodologice;
- c) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin normele metodologice.

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

(10) Este asimilat cu livrarea intracomunitară cu plată transferul de către o persoană impozabilă de bunuri aparținând activității sale economice

*din România într-un alt stat membru, cu excepția nontransferurilor prevăzute la alin. (12).*

*(11) Transferul prevăzut la alin. (10) reprezintă expedierea sau transportul oricărora bunuri mobile corporale din România către alt stat membru, de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul său, pentru a fi utilizate în scopul desfășurării activității sale economice.*

*(12) În sensul prezentului titlu, nontransferul reprezintă expedierea sau transportul unui bun din România în alt stat membru, de persoana impozabilă sau de altă persoană în contul său, pentru a fi utilizat în scopul uneia dintre următoarele operațiuni:*

*a) livrarea bunului respectiv realizată de persoana impozabilă pe teritoriul statului membru de destinație a bunului expediat sau transportat în condițiile prevăzute la art. 275 alin. (5) și (6) privind vânzarea la distanță;*

*b) livrarea bunului respectiv, realizată de persoana impozabilă pe teritoriul statului membru de destinație a bunului expediat sau transportat, în condițiile prevăzute la art. 275 alin. (1) lit. b) privind livrările cu instalare sau asamblare, efectuate de către furnizor sau în numele acestuia;*

*c) livrarea bunului respectiv, realizată de persoana impozabilă la bordul navelor, aeronavelor sau trenurilor, pe parcursul transportului de persoane efectuat în teritoriul Uniunii Europene, în condițiile prevăzute la art. 275 alin. (1) lit. d);*

*d) livrarea bunului respectiv, realizată de persoana impozabilă, în condițiile prevăzute la art. 294 alin. (2) cu privire la livrările intracomunitare scutite, la art. 294 alin. (1) lit. a) și b) cu privire la scutirile pentru livrările la export și la art. 294 alin. (1) lit. h), i), j), l) și n) cu privire la scutirile pentru livrările destinate navelor, aeronavelor, misiunilor diplomatice și oficiilor consulare, precum și organizațiilor internaționale și forțelor NATO;*

*e) livrarea de gaz printr-un sistem de gaze naturale situat pe teritoriul Uniunii Europene sau prin orice rețea conectată la un astfel de sistem, livrarea de electricitate, livrarea de energie termică sau agent frigorific prin intermediul rețelelor de încălzire sau de răcire, în conformitate cu condițiile prevăzute la art. 275 alin. (1) lit. e) și f) privind locul livrării acestor bunuri;*

f) prestarea de servicii în beneficiul persoanei impozabile, care implică evaluarea bunurilor mobile corporale sau lucrări asupra bunurilor mobile corporale efectuate în statul membru în care se termină expedierea ori transportul bunului, cu condiția ca bunurile, după prelucrare, să fie reexpediate persoanei impozabile din România de la care fuseseră expediate sau transportate inițial;

g) utilizarea temporară a bunului respectiv pe teritoriul statului membru de destinație a bunului expediat sau transportat, în scopul prestării de servicii în statul membru de destinație, de către persoana impozabilă stabilită în România;

h) utilizarea temporară a bunului respectiv, pentru o perioadă care nu depășește 24 de luni, pe teritoriul unui alt stat membru, în condițiile în care importul aceluiași bun dintr-un stat terț, în vederea utilizării temporare, ar beneficia de regimul vamal de admitere temporară cu exonerare totală de drepturi de import.

(13) În cazul în care nu mai este îndeplinită una dintre condițiile prevăzute la alin. (12), expedierea sau transportul bunului respectiv este considerat ca un transfer din România în alt stat membru. În acest caz, transferul se consideră efectuat în momentul în care condiția nu mai este îndeplinită.

(14) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot introduce măsuri de simplificare cu privire la aplicarea alin. (10)-(13)."

De asemenea, potrivit art. 271 C. fisc., - " (1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, aşa cum este definită la art. 270.

(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;

b) cesiunea bunurilor necorporale, indiferent dacă acestea fac sau nu obiectul unui drept de proprietate, cum sunt: transferul și/sau cesiunea drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;

c) angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune ori o situație;

d) prestările de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice sau potrivit legii;

e) servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul aliei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

(4) Sunt asimilate prestările de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea bunurilor, altele decât bunurile de capital, care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile în folosul propriu sau de către personalul acesteia ori pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial, cu excepția bunurilor a căror achiziție face obiectul limitării la 50% a dreptului de deducere potrivit prevederilor art. 298;

b) serviciile prestate în mod gratuit de către o persoană impozabilă pentru uzul propriu sau al personalului acesteia ori pentru uzul altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice.

(5) Nu constituie prestare de servicii efectuată cu plată în sensul alin.

(4), fără a se limita la acestea, operațiuni precum:

a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol, în condițiile stabilite prin normele metodologice;

b) serviciile prestate în mod gratuit în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin normele metodologice;

c) serviciile prestate în mod gratuit în cadrul perioadei de garanție de către persoana care a efectuat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii.

(6) Prevederile art. 270 alin. (5) și (7) se aplică în mod corespunzător și prestărilor de servicii."

## **Secțiunea 2. Persoane impozabile**

Dacă atât în teorie cât și în practică, operațiunile impozabile sunt delimitate destul de clar și deopotrivă explicitate într-o manieră în care doar prin excepție pot crea dificultăți de interpretare sau aplicare, în ceea ce privește persoanele impozabile, astfel cum se va putea observa, legiuitorul a înțeles să le reglementeze într-o manieră destul de generală, context în care în practică, deși ne putem afla în prezența unei operațiuni taxabile, problema impozitării se pune cu privire la corecta încadrare a operatorului respectiv, ca fiind o persoană impozabilă sau nu.

Astfel, potrivit art. 269 C. fisc., - "(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

(3) Situațiile în care persoanele fizice care efectuează livrări de bunuri imobile devin persoane impozabile se prevăd prin normele metodologice.

(4) Nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.

(5) *Instituțiile publice și organismele internaționale de drept public nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice și organismele internaționale de drept public ar fi tratate ca persoane neimpozabile, precum și a celor prevăzute la alin. (6) și (7). În sensul prezentului articol, prin organisme internaționale de drept public se înțelege organizațiile internaționale interguvernamentale, constituite de către state care sunt părți la acestea, în baza unor tratate sau a altor instrumente juridice specifice dreptului internațional public și care funcționează conform actelor lor constitutive, statutelor lor sau altor documente care emană de la acestea, fiind guvernate de normele dreptului internațional public și nu de dreptul intern al vreunui stat.*

(6) *Instituțiile publice și organismele internaționale de drept public prevăzute la alin. (5) sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, dar care sunt scutite de taxă, conform art. 292.*

(7) *Instituțiile publice și organismele internaționale de drept public prevăzute la alin. (5) sunt, de asemenea, persoane impozabile pentru următoarele activități:*

- a) telecomunicații;
- b) furnizarea de apă, gaze, energie electrică, energie termică, agent frigorific și altele de aceeași natură;
- c) transport de bunuri și de persoane;
- d) servicii prestate în porturi și aeroporturi;
- e) livrarea de bunuri noi, produse pentru vânzare;
- f) activitatea târgurilor și expozițiilor comerciale;
- g) depozitarea;
- h) activitățile organismelor de publicitate comercială;
- i) activitățile agențiilor de călătorie;

j) activitățile magazinelor pentru personal, cantine, restaurante și alte localuri asemănătoare;

k) operațiunile posturilor publice de radio și televiziune;

l) operațiunile agenților agricole de intervenție efectuate asupra produselor agricole și în temeiul regulamentelor privind organizarea comună a pieței respectivelor produse.

(8) Prin excepție de la prevederile alin. (1), orice persoană care efectuează ocazional o livrare intracomunitară de mijloace de transport noi va fi considerată persoană impozabilă pentru orice astfel de livrare.

(9) În condițiile și în limitele prevăzute în normele metodologice, este considerat drept grup fiscal unic un grup de persoane impozabile stabilite în România care, independente fiind din punct de vedere juridic, sunt în relații strânse una cu alta din punct de vedere organizatoric, financiar și economic.

(10) Orice asociat sau partener al unei asocieri ori organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.

(11) Asocierile în participațiune nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, indiferent dacă sunt tratate sau nu drept asocieri în participațiune, nu dau naștere unei persoane impozabile separate.”

Într-o manieră generală putem concluziona faptul că legiuitorul, în reglementarea mai sus citată, clarifică și doi termeni utilizați pentru definirea operațiunilor impozabile, respectiv efectuarea de activități economice și persoanele impozabile.

Este considerată ca fiind persoană impozabilă orice persoană care desfășoară activități economice, de o manieră independentă, și indiferent de loc, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Trebuie observat că maniera de exercitare a activității sub acest aspect nu este definită în mod direct cu această ocazie, ci mai degrabă sunt

prezentate criteriile în raport de care o activitate poate fi considerată ca fiind dependentă (art. 269 alin. 4 C. fisc.)<sup>23</sup>.

O problemă ivită în practica recentă a autorităților fiscale a fost aceea de a încadra ca și plătitor de TVA persoanele fizice, în urma operațiunilor de vânzare de locuințe.

Astfel, în plus față de reglementarea mai sus arătată, art. 310 C. fisc., stabilește că persoana impozabilă ce înregistrează o cifră de afaceri anuală inferioară plafonului de 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă.

*Per a contrario*, ceilalți operatori sunt obligați să se înregistreze ca și plătitori de TVA în momentul în care totalitatea livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii taxabile depășesc plafonul anterior menționat.

Punctul 4 din normele metodologice de aplicare ale art. 269 Cod fiscal, stabilesc însă că nu va fi considerată activitate economică obținerea de venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către persoanele fizice în scop personal, cu excepția situației în care activitatea respectivă se desfășoară în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate<sup>24</sup>.

Spunem că a existat o problemă practică întrucât chiar și printr-o singură livrare de bun, care constituie o operațiune taxabilă, s-ar fi depășit plafonul.

Chiar dacă autoritatea fiscală ar avea dreptul să stabilească că pentru aceste operațiuni ar fi trebuit să se colecteze TVA și să se vireze către bugetul statului, aceste autorități au refuzat să recunoască dreptul de deducere persoanelor vizate, pentru simplul argument că la data efectuării operațiunilor respective, aceștia nu figurau înscrise în registrul plătitorilor de TVA.

Din acest punct de vedere, CJUE a tranșat aceste aspecte prin hotărârea pronunțată în cauza C-183/14 Salomie și Oltean contra Direcției Finanțelor Publice Cluj, în sensul că ”*Directivea 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în*

<sup>23</sup> E. Duca, Noul Cod fiscal, op. cit., p. 328;

<sup>24</sup> Idem, p. 329;

*temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate."*

### **Secțiunea 3. Cotele de taxă**

În ceea ce privește cotele de taxă, acestea sunt în număr de trei: cota generală de 19%, cota redusă de 9%, respectiv cota de 5%.

Astfel, conform art. 291 alin. 2 C. fisc., - "Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

- a) livrarea de proteze și accesorii ale acestora, definite prin normele metodologice conform legislației specifice, cu excepția protezelor dentare scutite de taxă conform art. 292 alin. (1) lit. b);
- b) livrarea de produse ortopedice;
- c) livrarea de medicamente de uz uman și veterinar;
- d) cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
- e) livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau înlocui alimentele. Prin normele metodologice se stabilesc codurile NC corespunzătoare acestor bunuri;
- f) serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea care se încadrează la codul NC 22 03 00 10.
- g) livrarea apei potabile și a apei pentru irigații în agricultură.

*h) livrarea de îngrășăminte și de pesticide utilizate în agricultură, semințe și alte produse agricole destinate însământării sau plantării, precum și prestările de servicii de tipul celor specifice utilizate în sectorul agricol, prevenăzute prin ordin comun al ministrului finanțelor publice și al ministrului agriculturii și dezvoltării rurale."*

În ceea ce privește cota redusă de 5%, aceasta se aplică, în conformitate cu prevederile art. 291 alin. 3 C. fisc. pentru:

a) manuale școlare, cărți, ziare și reviste, cu excepția celor destinate exclusiv sau în principal publicității;

b) serviciile constând în permiterea accesului la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură și arheologice, grădini zoologice și botanice, târguri, expoziții și evenimente culturale, evenimente sportive, cinematografe, altele decât cele scutite conform art. 292 alin. (1) lit. m);

c) livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. Totodată, prin *locuință livrată ca parte a politicii sociale* se înțelege:

1. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept cămine de bătrâni și de pensionari;

2. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept case de copii și centre de recuperare și reabilitare pentru minori cu handicap;

3. livrarea de locuințe care au o suprafață utilă de maximum 120 m<sup>2</sup>, exclusiv anexele gospodărești, a căror valoare, inclusiv a terenului pe care sunt construite, nu depășește suma de 450.000 lei, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafața utilă a locuinței este cea definită prin Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în

cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare și dacă terenul pe care este construită locuința nu depășește suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol a locuinței, în cazul caselor de locuit individuale. În cazul imobilelor care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m<sup>2</sup>, inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe. Orice persoană necășătorită sau familie poate achiziționa o singură locuință cu cota redusă de 5%, respectiv:

(i) în cazul persoanelor necășătorite, să nu fi deținut și să nu dețină nicio locuință în proprietate pe care au achiziționat-o cu cota de 5%;

(ii) în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nicio locuință în proprietate pe care a/au achiziționat-o cu cota de 5%;

4. livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primării în vederea atribuirii de către acestea cu chirie subvenționată unor persoane sau familii a căror situație economică nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau închirierea unei locuințe în condițiile pieței.

**În ceea ce privește momentul la care taxa este datorată**, trebuie desebite trei noțiuni: faptul generator (adică faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei<sup>25</sup>), exigibilitatea taxei și exigibilitatea plății.

Prin exigibilitatea taxei se înțelege data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată, în timp ce exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 326 alin. (1) Cod fisc.

Dacă în privința faptului generator, noțiunea în sine nu ridică dificultate de interpretare întrucât este cert că legiuitorul a avut în vedere operațiunea de livrare de bun sau prestare de serviciu asupra căreia se aplică cota de impozitare, celelalte două instituții par a reglementa același aspect.

---

<sup>25</sup> Conform art. 280 alin. 1 C. fisc.,

Se mai arată în cuprinsul art. 282 C. fisc., că exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

În sine, cele două noțiuni prezintă relevanță sub aspectul sancțiunii, în sensul că data exigibilității plășii taxei reprezintă momentul de la care persoana obligată la plată datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei în termenul legal stabilit.<sup>26</sup>

În fine, se impune a fi trecute în revistă și excepțiile de la regula generală mai sus arătată.

În acest sens, conform art. 281 C. fisc. - „(2) Pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație se consideră că livrarea bunurilor de la consignant la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi.

(3) Pentru bunurile transmise în vederea testării sau verificării conformității, se consideră că livrarea bunurilor are loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar.

(4) Pentru stocurile la dispoziția clientului se consideră că livrarea bunurilor are loc la data la care clientul retrage bunurile din stoc în vederea utilizării, în principal pentru activitatea de producție.

(5) Prin normele metodologice sunt definite contractele de consignație, stocurile la dispoziția clientului, bunurile livrate în vederea testării sau a verificării conformității.

(6) Pentru livrările de bunuri corporale, inclusiv de bunuri imobile, data livrării este data la care intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca un proprietar. Prin excepție, în cazul contractelor care prevăd că plata se efectuează în rate sau al oricărui alt tip de contract care prevede că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plășii ultimei sume scadente, cu excepția contractelor de leasing, data livrării este data la care bunul este predat beneficiarului.

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăști succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză

---

<sup>26</sup> R. Bufan, M. Șt. Mirea, op. cit, p. 764;

*și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.*

*(8) În cazul livrărilor de bunuri și al prestărilor de servicii care se efectuează continuu, altele decât cele prevăzute la alin. (7), cum sunt livrările de gaze naturale, de apă, de energie electrică, serviciile de telefonie, de închiriere, de leasing, de concesionare, de arendare de bunuri, de acordare cu plată pentru o anumită perioadă a unor drepturi reale, precum dreptul de uzufruct și superficia, asupra unui bun imobil, și alte livrări/prestări asemenea, se consideră că livrarea de bunuri/prestarea de servicii este efectuată la fiecare dată prevăzută în contract pentru plata bunurilor livrate/serviciilor prestate sau, în lipsa unei astfel de prevederi contractuale, la data emiterii unei facturi, dar perioada de decontare nu poate depăși un an.*

*(10) Prestările de servicii pentru care taxa este datorată de către beneficiarul serviciilor în conformitate cu art. 307 alin. (2), care sunt prestate continuu pe o perioadă mai mare de un an și care nu determină decontări sau plăți în cursul acestei perioade, se consideră efectuate la expirarea fiecărui an calendaristic, atât timp cât prestarea de servicii nu a încetat.*

*(11) Prin excepție de la prevederile alin. (8), livrarea continuă de bunuri, altele decât cele prevăzute la art. 275 alin. (1) lit. e) și f), pe o perioadă care depășește o lună calendaristică, care sunt expediate sau transportate într-un alt stat membru decât cel în care începe expedierea ori transportul bunurilor și care sunt livrate în regim de scutire de TVA sau care sunt transferate în regim de scutire de TVA într-un alt stat membru de către o persoană impozabilă în scopul desfășurării activității sale economice, în conformitate cu condițiile stabilite la art. 294 alin. (2), se consideră ca fiind efectuată în momentul încheierii fiecărei luni calendaristice, atât timp cât livrarea de bunuri nu a încetat.*

*(12) Prestările de servicii care nu se regăsesc la alin. (7)-(10) se consideră efectuate la data finalizării prestării serviciului respectiv.”*

#### **Secțiunea 4. Regimul deducerilor**

Deductibilitatea taxei reprezintă dreptul ce poate fi exercitat imediat pentru întreaga perioadă de referință, nefiind relevant momentul plășii efective a preșului către prestator/furnizor, drept ce ia naștere la momentul exibilitășii taxei.<sup>27</sup>

Astfel, potrivit art. 297 Cod fiscal:

„(4) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizișilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activitășii economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 294, 295 și 296;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 292 alin. (2) lit. a) pct. 1-5 și lit. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Uniunii Europene sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Uniunii Europene, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (7) și la art. 271 alin. (6), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv.

(7) Nu sunt deductibile:

a) taxa aferentă sumelor achitate în numele și în contul altei persoane și care apoi se decontează acesteia, precum și taxa aferentă sumelor încasate în numele și în contul altei persoane, care nu sunt incluse în baza de impozitare a livrărilor/prestărilor efectuate conform art. 286 alin. (4) lit. e);

b) taxa datorată sau achitată pentru achizișiiile de băuturi alcoolice și produse din tutun, cu excepția cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.

---

<sup>27</sup> R. Bufan, op.cit., p. 868;

*(8) Organele fiscale competente au dreptul de a refuza deducerea TVA dacă, după administrarea mijloacelor de probă prevăzute de lege, pot demonstra dincolo de orice îndoială că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată care a intervenit în amonte sau în aval în lanțul de livrări/prestări.”*

Sintetizând, dreptul de deducere este recunoscut pentru taxa achitată în amonte propriilor furnizori sau prestatori de servicii, pentru bunurile și serviciile ce conduc în mod direct mai departe la exercitarea de către operațiuni taxabile.

De asemenea, se recunoaște drept de deducere pentru anumite operațiuni pentru care achitarea taxei este scutită, respectiv pentru:

*a) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către furnizor sau de altă persoană în contul său;*

*b) livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii Europene de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau de altă persoană în contul său, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuși și care sunt folosite la echiparea ori alimentarea ambarcațiunilor și a avioanelor de agrement sau a oricărui altui mijloc de transport de uz privat. Este scutită, de asemenea, și livrarea de bunuri care sunt transportate în bagajul personal al călătorilor care nu sunt stabiliți în Uniunea Europeană, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:*

*(i) călătorul nu este stabilit în Uniunea Europeană, respectiv adresa sau domiciliul permanent nu este în interiorul Uniunii Europene. Adresa sau domiciliul permanent înseamnă locul specificat astfel în pașaport, carte de identitate sau în alt document recunoscut ca document de identitate de către Ministerul Afacerilor Interne;*

*(ii) bunurile sunt transportate în afara Uniunii Europene înainte de sfârșitul celei de-a treia luni ce urmează lunii în care are loc livrarea;*

*(iii) valoarea totală a livrării, plus TVA, este mai mare decât echivalentul în lei a 175 euro, stabilit anual prin aplicarea cursului de schimb obținut în*

prima zi lucrătoare din luna octombrie și valabil de la data de 1 ianuarie a anului următor;

Dovada exportului se va face prin factură sau alt document care ține locul acesteia, purtând avizul biroului vamal la ieșirea din Uniunea Europeană;

c) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 292, legate direct de exportul de bunuri;

d) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la art. 292, dacă acestea sunt direct legate de importul de bunuri și valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate potrivit art. 289;

e) prestările de servicii efectuate în România asupra bunurilor mobile achiziționate sau importate în vederea prelucrării în România și care ulterior sunt transportate în afara Uniunii Europene de către prestatorul serviciilor sau de către client, dacă acesta nu este stabilit în România, ori de altă persoană în numele oricărui dintre aceștia;

f) transportul intracomunitar de bunuri, efectuat din și în insulele care formează regiunile autonome Azore și Madeira, precum și serviciile accesorii acestuia;

g) transportul internațional de persoane;

h) în cazul navelor atribuite navegației în largul mării și care sunt utilizate pentru transportul de călători/bunuri cu plată sau pentru activități comerciale, industriale sau de pescuit, precum și în cazul navelor utilizate pentru salvare ori asistență pe mare sau pentru pescuitul de coastă, următoarele operațiuni:

1. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, navlosirea, leasingul și închirierea de nave, precum și livrarea, leasingul, închirierea, repararea și întreținerea de echipamente încorporate sau utilizate pe nave, inclusiv echipamente de pescuit;

2. livrarea de carburanți și provizii destinate a fi utilizate pe nave, inclusiv pentru navele de război încadrate la codul NC 8906 10 00 care părăsesc țara și se îndreaptă spre porturi străine unde vor fi ancorate, cu excepția proviziilor la bordul navelor în cazul navelor folosite pentru pescuitul de coastă;

3. prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la pct. 1, efectuate pentru nevoile directe ale navelor și/sau pentru încărcătura acestora;

i) în cazul aeronavelor utilizate de companiile aeriene care realizează în principal transport internațional de persoane și/sau de bunuri cu plată, următoarele operațiuni:

1. livrarea, modificarea, repararea, întreținerea, leasingul și închirierea aeronavelor, precum și livrarea, leasingul, închirierea, repararea și întreținerea echipamentelor încorporate sau utilizate pe aeronave;

2. livrarea de carburanți și provizii destinate utilizării pe aeronave;

3. prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la pct. 1 sau la art. 296, efectuate pentru nevoile directe ale aeronavelor și/sau pentru încărcătura acestora;

j) livrările de bunuri și prestările de servicii în favoarea misiunilor diplomatice și oficiilor consulare, a personalului acestora, precum și a cetătenilor străini cu statut diplomatic sau consular în România ori într-un alt stat membru, în condiții de reciprocitate;

k) livrările de bunuri și prestările de servicii către Comunitatea Europeană, Comunitatea Europeană a Energiei Atomice, Banca Centrală Europeană, Banca Europeană de Investiții sau către organismele cărora li se aplică Protocolul din 8 aprilie 1965 privind privilegiile și imunitățile Comunităților Europene, în limitele și în condițiile stabilite de protocolul respectiv și de acordurile de punere în aplicare ale respectivului protocol sau de acordurile de sediu, în măsura în care nu conduc la denaturarea concurenței;

l) livrările de bunuri și prestările de servicii în favoarea organismelor internaționale, altele decât cele menționate la lit. k), recunoscute ca atare de autoritățile publice din România, precum și a membrilor acestora, în limitele și condițiile stabilite de convențiile internaționale de instituire a acestor organisme sau de acordurile de sediu;

m) livrările de bunuri netransportate în afara României și/sau prestările de servicii efectuate în România, destinate fie forțelor armate ale celorlalte state membre NATO pentru utilizarea de către forțele în cauză ori de

către personalul civil care le însوește, fie pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor acestora atunci când forțele respective participă la o acțiune comună de apărare;

n) livrările de bunuri și/sau prestările de servicii către un alt stat membru decât România, destinate forțelor armate ale unui stat membru NATO, altul decât statul membru de destinație, pentru utilizarea de către forțele în cauză ori de către personalul civil care le însоește sau pentru aprovizionarea popotelor ori cantinelor lor atunci când forțele respective participă la o acțiune comună de apărare; livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor către forțele armate ale Regatului Unit staționate în insula Cipru ca urmare a Tratatului de înființare a Republicii Cipru, din 16 august 1960, care sunt destinate utilizării de către aceste forțe sau personalului civil care le însоește ori pentru aprovizionarea popotelor sau cantinelor;

o) livrările de aur către Banca Națională a României;

p) livrările de bunuri către organismele recunoscute care transportă sau expediază aceste bunuri în afara Uniunii Europene, ca parte a activităților umanitare, caritabile sau educative desfășurate în afara Uniunii Europene; scutirea se acordă prin restituirea taxei potrivit unei proceduri stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 312;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi către un cumpărător care nu îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA;

c) livrările intracomunitare de produse accizabile către o persoană impozabilă sau către o persoană juridică neimpozabilă care nu îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care transportul de bunuri este efectuat conform art. 407 și 408 sau art. 370, 371 și 375 de la titlul VIII, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică;
  2. livrărilor intracomunitare supuse regimului special privind bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 312;
- d) livrările intracomunitare de bunuri, prevăzute la art. 270 alin. (10), care ar beneficia de scutirea prevăzută la lit. a) dacă ar fi efectuate către altă persoană impozabilă, cu excepția livrărilor intracomunitare supuse regimului special privind bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 312.<sup>28</sup>

Scutite de taxă sunt și următoarele operațiuni:

- a) livrarea de bunuri care urmează:
  1. să fie plasate în regim vamal de admitere temporară, cu exonerare totală de la plata drepturilor de import;
  2. să fie prezentate autorităților vamale în vederea vămuirii și, după caz, plasate în depozit necesar cu caracter temporar;
  3. să fie introduse într-o zonă liberă sau într-un antrepozit liber;
  4. să fie plasate în regim de antrepozit vamal;
  5. să fie plasate în regim de perfecționare activă, cu suspendare de la plata drepturilor de import;
  6. să fie plasate în regim de tranzit vamal extern;
  7. să fie admise în apele teritoriale:
    - pentru a fi încorporate pe platforme de forare sau de producție, în scopul construirii, reparării, întreținerii, modificării sau reutilării acestor platforme ori pentru conectarea acestor platforme de forare sau de producție la continent;

---

<sup>28</sup> Potrivit art. 294 Cod fiscal;

- pentru alimentarea cu carburanți și aprovizionarea platformelor de forare sau de producție;

8. să fie plasate în regim de antrepozit de TVA, definit după cum urmează:

- pentru produse accizabile, orice locație situată în România, care este definită ca antrepozit fiscal, în sensul art. 336 pct. 3 de la titlul VIII;

- pentru bunuri, altele decât produsele accizabile, o locație situată în România și definită prin norme;

b) livrarea de bunuri efectuată în locațiile prevăzute la lit. a), precum și livrarea de bunuri care se află în unul dintre regimurile sau situațiile precizate la lit. a);

c) prestările de servicii aferente livrărilor prevăzute la lit. a) sau efectuate în locațiile prevăzute la lit. a), pentru bunurile aflate în regimurile sau situațiile prevăzute la lit. a);

d) livrările de bunuri care încă se află în regim vamal de tranzit intern, precum și prestările de servicii aferente acestor livrări, altele decât cele prevăzute la art. 296;

e) importul de bunuri care urmează să fie plasate în regim de antrepozit de TVA.<sup>29</sup>

În fine, conform art. 296 Cod fiscal - „*Sunt scutite de taxă serviciile prestate de intermediarii care acționează în numele și în contul altei persoane, în cazul în care aceste servicii sunt prestate în legătură cu operațiunile scutite prevăzute la art. 294 și 295, cu excepția operațiunilor prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. f) și alin. (2), sau în legătură cu operațiunile desfășurate în afara Uniunii Europene*”.

Codul fiscal mai recunoaște o deductibilitate limitată la 50% din valoarea taxei achitată în amonte următoarelor:

„(1) Taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei

---

<sup>29</sup> A se vedea art. 295 Cod fiscal;

*afferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.*

*(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.*

*(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:*

*a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;*

*b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;*

*c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;*

*d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;*

*e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing finanțiar ori operațional;*

*f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.*

*(4) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 297 și art. 299-301."*

În ceea ce privește condițiile stabilite pentru exercitarea dreptului de deducere, conform art. 299 Cod fiscal:

*„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA*

*la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;*

*b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 307 alin. (2)-(6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 319 sau documentele prevăzute la art. 320 alin. (1);*

*c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punctul de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său. Importatorii care dețin o autorizație unică pentru proceduri vamale simplificate eliberată de alt stat membru sau care efectuează importuri de bunuri în România din punctul de vedere al TVA, pentru care nu au obligația de a depune declarații vamale de import, trebuie să dețină o declarație de import pentru TVA și accize;*

*d) pentru taxa datorată pentru importul de bunuri efectuat conform art. 326 alin. (4) și (5), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor în scopuri de taxă, precum și suma taxei datorate. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să înscrie taxa pe valoarea adăugată ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exibilitatea;*

*e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri, să dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 320 alin. (1);*

*f) pentru taxa aferentă unei operațiuni asimilate cu o achiziție intracomunitară de bunuri, prevăzută la art. 273 alin. (2) lit. a), să dețină documentul prevăzut la art. 319 alin. (9), emis în statul membru din care bunurile au fost transportate ori expediate, sau documentul prevăzut la art. 320 alin. (1)."*

Trebuie menționat că potrivit art. 69 din HG nr. 1/2016 - „(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (1) din Codul fiscal și dovada plășii, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (1) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin. (2) din Codul fiscal\_de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.

(3) Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 319 alin. (12), (13) și (21) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului.”

Sarcina organelor fiscale cu ocazia inspecției este de a verifica condițiile de formă ale documentului justificativ, astfel încât să determine dacă dreptul de deducere a fost exercitat corect sau nu.

Subsecvent se pune problema scopului economic al tranzacției.

În practica recentă a organelor fiscale române, dese au fost situațiile în care unui contribuabil i s-a refuzat dreptul de deducere pe argumentul că furnizorul său nu a inclus operațiunea în propria declarație fiscală.

Sub acest aspect, rațiunea organelor fiscale a fost aceea de a prezuma că din moment ce furnizorul unui contribuabil manifestă un comportament fiscal inadecvat, nu depune declarațiile, le depune incomplete etc., sau există indicii că participă la o fraudă fiscală sau într-un circuit tranzacțional fictiv, automat tuturor beneficiarilor acestui contribuabil trebuie să li se refuze dreptul de deducere.

O astfel de practică, încă în curs a organelor fiscale, a fost analizată în mod constant de CJUE.

S-a statuat că a VI-a Directivă (Directiva 2006/112/CE) se opune ca autoritățile comunitare să refuze dreptul de deducere/să nu ia în calcul o operațiune pe motiv că emitentul facturii ar avea un comportament fiscal

neadecvat, fără ca autoritatea fiscală să fie în măsură să dovedească faptul că persoana impusă suplimentar a cunoscut că furnizorul său este implicat într-o fraudă. (Hotărârea din data de 21.06.2012, pronunțată în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11 - cu privire la interpretarea art. 167, 168 lit. a, art. 178 lit. a, art. 220 pct. 1 și art. 226 din a VI-a Directivă).

În dispozitivul hotărârii mai sus invocate se reține că normele din directiva anterior menționată trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale prin care se refuză dreptul de deducere pentru motivul că persoana imposabilă nu ar dispune de alte documente în plus de factura fiscală, care să dovedească caracterul fictiv al operațiunii, deși condițiile de fond și formă ale facturii sunt îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere, iar persoana imposabilă nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului.

În conformitate cu pct. 62 din Hotărârea nr. 21.06.2012 a Curții de Justiție a Uniunii Europene pronunțată în cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, revine autorităților fiscale obligația de a efectua controalele necesare astfel încât să se determine frauda privind TVA.

Conform pct. 64 din aceeași hotărâre, în ceea ce privește interpretarea art. 242 din Direcția 2006/112, obligația impusă persoanei imposabile este aceea de a ține o contabilitate suficient de detaliată, în scopul de a permite aplicarea TVA și controlarea aplicării TVA. În conformitate cu art. 245 și 249 din directivă, obligația persoanei imposabile este aceea de a stoca facturile respective și a permite controlul autorităților fiscale.

## Capitolul III. IMPOZITUL PE VENIT

### Secțiunea 1. Contribuabilitii și sfera de aplicare a impozitului pe venit

A. Potrivit art. 58 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, următoarele persoane datorează impozitul conform prevederilor cuprinse în Titlul IV - Impozitul pe venit, aceste persoane purtând denumirea de **contribuabili**:

- Persoanele fizice rezidente;

Conform dispozițiilor art. 7 pct. 28 Cod fiscal, persoana fizică rezidentă este reprezentată de orice persoană fizică ce îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) are domiciliul în România<sup>30</sup>;

b) centrul intereselor vitale ale persoanei este amplasat în România;<sup>31</sup>

c) este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat;

d) este cetățean român care lucrează în străinătate, ca funcționar sau angajat al României într-un stat străin;

- Persoanele fizice nerezidente care desfășoară o activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România;

Persoanele fizice nerezidente sunt reprezentate, conform art. 7 pct. 27 Cod fiscal, de orice persoane fizice care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 28 precum și orice alte persoane fizice, cetăteni străini cu statut diplomatic sau

---

<sup>30</sup> Potrivit art. 87 Cod civil - „*domiciliul persoanei fizice, în vederea exercitării drepturilor și libertăților sale civile, este acolo unde aceasta declară că își are locuința principală. Totodată, în accepțiunea prevederilor art. 96 Cod civil, ce face referire la domiciliul profesional, cel care exploatează o întreprindere are domiciliul și la locul acelei întreprinderi, în tot ceea ce privește obligațiile patrimoniale ce s-au născut sau urmează a se executa în acel loc*”;

<sup>31</sup> Prin centrul intereselor vitale ale persoanei, la care face referire art. 7 pct. 28 lit. b) Cod fiscal, se înțelege statul în care se află legăturile personale și economice cele mai strânse - relații familiale și sociale, ocupații, activități politice și culturale;

consular în România, cetăteni străini care sunt funcționari ori angajați ai unui organism internațional și interguvernamental înregistrat în România, cetăteni străini care sunt funcționari sau angajați ai unui stat străin în România și membrii familiilor acestora. În ceea ce privește sediul permanent la care face referire art. 58 Cod fiscal, acesta reprezintă locul prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent<sup>32</sup>.

- Persoanele fizice nerezidente care desfășoară activități dependente în România<sup>33</sup>:

- Persoanele fizice nerezidente care obțin venituri prevăzute la art. 129;

În această categorie sunt incluse veniturile care nu se regăsesc în categoriile vizate la lit. b) și c) sau în lista veniturilor impozitate prevăzute de Titlul VI Cod fiscal, ce face referire la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România.

**B. Veniturile** ce sunt avute în vedere spre impozitare, conform Titlului IV Cod fiscal, sunt următoarele:

- Veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, în cazul persoanelor fizice rezidente române;

Impozitul pe venit se aplică astfel asupra tuturor veniturilor obținute de o persoană fizică română cu domiciliul în România, venituri obținute atât pe teritoriul român, cât și în afara țării.

- Veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu data de la care acestea devin rezidenți în România, în cazul persoanelor fizice rezidente;

Totodată, potrivit art. 59 alin. 2 Cod fiscal, persoanele fizice nerezidente care îndeplinesc condițiile de rezidență prevăzute la art. 7 pct. 28 lit.

---

<sup>32</sup> La definirea sediului permanent se au în vedere comentariile de la art. 5 „Sediul permanent” din modelul convenției de evitare a dublei impuneri al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică;

<sup>33</sup> Prin activități dependente se înțelege orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare care, de regulă, se realizează ca urmare a încheierii unui contract de muncă;

b) sau c) Cod fiscal, vor fi supuse impozitului pe venit pentru veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu data la care acestea devin rezidente în România.

Așadar, aceeași modalitate de impunere se aplică și persoanelor fizice străine care îndeplinesc cel puțin una dintre următoarele condiții de rezidentă<sup>34</sup>:

- centrul intereselor vitale ale persoanei fizice este amplasat în România;
- persoana fizică este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade ce depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat.

Momentul până la care persoana fizică nerezidentă care a îndeplinit pe perioada șederii în România condițiile de rezidentă potrivit art. 7 pct. 28 lit. b) sau c) va fi considerată rezidentă în România este reprezentat de data până la care acea persoană fizică părăsește România. În această situație, persoana în cauză are obligația completării și depunerii la autoritatea competentă din România a formulărilui prevăzut la art. 230 alin. 7 Cod fiscal<sup>35</sup> cu 30 de zile înaintea plecării din România pentru o perioadă sau mai multe perioade de ședere în străinătate care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, și nu va mai face dovada schimbării rezidenței fiscale într-un alt stat<sup>36</sup>.

- Venitul net atribuibil sediului permanent, în cazul persoanelor fizice nerezidente, care desfășoară activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România;

- Venitul salarial net din activitatea dependentă, în cazul persoanelor fizice nerezidente, care desfășoară o astfel de activitate în România;

- În cazul persoanelor fizice nerezidente, care obțin veniturile prevăzute la art. 58 lit. d) Cod fiscal<sup>37</sup>, impozitul se aplică venitului determinat conform regulilor prevăzute în Titlul IV, ce corespund categoriei respective de venit.

<sup>34</sup> Condiții de rezidentă rezultate din prevederile art. 7 pct. 23 Cod fiscal;

<sup>35</sup> Machetele *Chestionar pentru stabilirea rezidenței fiscale a persoanei fizice la sosirea în România* și *Chestionar pentru stabilirea rezidenței fiscale a persoanei fizice la plecarea din România* se stabilesc prin norme;

<sup>36</sup> Art. 59 alin. 4 Cod fiscal;

<sup>37</sup> Persoanele fizice nerezidente care obțin venituri prevăzute la art. 129;

În cazul persoanelor fizice nerezidente care obțin venituri din închirierea sau altă formă de cedare a dreptului de folosință a unei proprietăți imobiliare situate în România sau din transferul titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română, impozitul pe venit se aplică asupra venitului determinat conform regulilor stabilite în Titlul IV din Codul fiscal pentru fiecare categorie de venit în parte<sup>38</sup>.

### **1.1. Situația rezidenților din statele cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri**

Persoana fizică rezidentă română, cu domiciliul în România, care dovedește schimbarea rezidenței într-un stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, este obligată în continuare la plata impozitului pe veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, până la data schimbării rezidenței. Această persoană are obligația completării și depunerii la autoritatea competentă din România a formularului prevăzut la art. 230 alin. (7) (Chestionarul pentru stabilirea rezidenței fiscale a persoanei fizice la plecarea din România), cu 30 de zile înaintea plecării din România pentru o perioadă sau mai multe perioade de sedere în străinătate care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, și va face dovada schimbării rezidenței fiscale într-un alt stat.

Totodată, rezidenții statelor cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri trebuie să își dovedească rezidența fiscală printr-un certificat de rezidență emis de către autoritatea fiscală competentă din statul străin sau printr-un alt document eliberat de către o altă autoritate decât cea fiscală, care are atribuții în domeniul certificării rezidenței conform legislației interne a acelui stat. Acest certificat/document este valabil pentru anul/anii pentru care este emis<sup>39</sup>.

În schimb, în cazul persoanei fizice rezidentă română, cu domiciliul în România, care dovedește schimbarea rezidenței într-un stat cu care România

---

<sup>38</sup> Emilian Duca, Noul Cod Fiscal, Ed. Universul Juridic, București, 2016, p. 119;

<sup>39</sup> Art. 59 alin. 6 Cod fiscal;

nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, aceasta este obligată în continuare la plata impozitului pe veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, pentru anul calendaristic în care are loc schimbarea rezidenței, precum și în următorii 3 ani calendaristici<sup>40</sup>.

## **Secțiunea 2. Categorii de venituri impozabile**

În categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit art. 61 Cod fiscal, se numără:

### **a) Venituri din activități independente**

Din această categorie, definită în cuprinsul prevederilor art. 67 Cod fiscal, se regăsesc:

- Veniturile din activități de producție, comerț, prestări de servicii;

Cu titlu de exemplu, normele metodologice în materie vin și enumeră următoarele tipuri de activități ce pot fi considerate ca putând genera venituri din activitățile independente la care face referire art. 67 alin. 1 Cod fiscal, respectiv:

- activități de producție;
- activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării;
- organizarea de spectacole culturale, sportive, distractive și altele asemenea;

-activități al căror scop este facilitarea încheierii de tranzacții printr-un intermediar, cum ar fi: contract de comision, de mandat, de reprezentare, de agenție, de agent de asigurare și alte asemenea contracte încheiate în conformitate cu prevederile Codului civil, precum și a altor acte normative, indiferent de perioada pentru care a fost încheiat contractul;

-vânzarea în regim de consignație a bunurilor cumpărate în scopul revânzării sau produse pentru a fi comercializate;

---

<sup>40</sup> De asemenea, această persoană are obligația completării și depunerii la autoritatea competentă din România a formularului prevăzut la art. 230 alin. (7), cu 30 de zile înaintea plecării din România pentru o perioadă sau mai multe perioade de sedere în străinătate care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive;

-activități de editare, imprimerie, multiplicare, indiferent de tehnica folosită, și altele asemenea;

-transport de bunuri și de persoane;

-activități de prestări de servicii.

- Veniturile din profesii liberale<sup>41</sup>;

În categoria veniturilor din profesii liberale sunt cuprinse, cu titlu de exemplu, veniturile obținute de către: medici, avocați, notari publici, execuitori judecătoreschi, experți tehnici și contabili, contabili autorizați, auditori financiari, consultanți fiscali, arhitecți, traducători, sportivi, precum și alte persoane fizice cu profesii reglementate în condițiile legii și a îndeplinirii a cel puțin 4 din criteriile prevăzute la art. 7 pct. 3 Cod fiscal.

- Veniturile din drepturi de proprietate intelectuală<sup>42</sup>;

Veniturile din drepturi de proprietate intelectuală sunt venituri realizate din valorificarea drepturilor industriale, cum ar fi: invenții, know-how, mărci înregistrate, francize și altele asemenea, recunoscute și protejate prin înscrисuri ale instituțiilor specializate, precum și a drepturilor de autor, inclusiv a drepturilor conexe dreptului de autor. Veniturile de această natură se supun regulilor de determinare pentru veniturile din activități independente și în situația în care drepturile respective fac obiectul unor contracte de cesiune, închiriere, colaborare, cercetare, licență, franciză și altele asemenea, precum și cele transmise prin succesiune, indiferent de denumirea sub care se acordă, cum ar fi: remunerație directă, remunerație secundară, onorariu, redevență și altele asemenea. Veniturile rezultate din cesiunile de drepturi de proprietate intelectuală prevăzute în mod expres în contractul încheiat între părți reprezintă venituri din drepturi de proprietate intelectuală. De asemenea,

---

<sup>41</sup> Art. 67 alin. 2 Cod fiscal - „Constituie venituri din profesii liberale veniturile obținute din prestarea de servicii cu caracter profesional, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective.”;

<sup>42</sup> Art. 67 alin. 3 Cod fiscal - „Veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală provin din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor, brevete de invenție, desene și modele, mărci și indicații geografice, topografii pentru produse semiconductoare și altele asemenea.”;

sunt incluse în categoria veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală și veniturile din cesiuni pentru care reglementările în materie stabilesc prezentia de cesiune a drepturilor în lipsa unei prevederi contrare în contract.

Activitățile independente la care face referire art. 61 lit. a Cod fiscal, presupun orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește, conform art. 7 pct. 3 Cod fiscal, cel puțin patru dintre următoarele criterii:

- persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;
- persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;
- riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;
- activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară;
- activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;
- persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;
- persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu trete persoane în condițiile legii.

### **b) Venituri din salarii și asimilate salariilor**

Potrivit art. 76 alin. 1 Cod fiscal, sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică rezidentă ori nerezidentă ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.

Sunt considerate asimilate salariilor și următoarele tipuri de venituri față de care se aplică aceleași reguli de impunere proprii veniturilor din salarii:

- indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții de demnitate publică, stabilite potrivit legii;

- indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul persoanelor juridice fără scop patrimonial;

- solda lunară acordată potrivit legii;

- sumele din profitul net cuvenite administratorilor societăților, potrivit legii sau actului constitutiv, după caz, precum și participarea la profitul unității pentru managerii cu contract de management, potrivit legii;

- sume reprezentând participarea salariaților la profit, potrivit legii;

- remunerația obținută de directorii cu contract de mandat și de membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și drepturile cuvenite managerilor, în baza contractului de management prevăzut de lege;

- remunerația primită de președintele asociației de proprietari sau de alte persoane, în baza contractului de mandat, potrivit Legii nr. 230/2007 privind înființarea, organizarea și funcționarea asociațiilor de proprietari, cu modificările și completările ulterioare;

- sumele primite de membrii fondatori ai societăților constituite prin subiecție publică;

- sumele primite de membrii comisiei de cenzori sau comitetului de audit, după caz, precum și sumele primite pentru participarea în consilii, comisii, comitete și altele asemenea;

- sumele primite de reprezentanții în organisme tripartite, potrivit legii;

- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autoritaților și instituțiilor publice;

(ii) străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariații care au stabilite raporturi de muncă cu angajatori nerezidenți, pe perioada delegării/detașării, după caz, în România, în interesul serviciului, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin hotărâre a Guvernului, corespondentul țării de rezidență a angajatorului nerezident de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă;

- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare primite pe perioada deplasării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul desfășurării activității, astfel cum este prevăzut în raportul juridic, de către administratorii stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrație/mandat, de către directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii, de către membrii directoratului de la societățile administrative în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și de către manageri, în baza contractului de management prevăzut de lege, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit astfel:

(i) în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autoritaților și instituțiilor publice;

(ii) în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;

- indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite pe

perioada deplasării în România, în interesul desfășurării activității, de către administratori sau directori, care au raporturi juridice stabilite cu entități nerezidente, astfel cum este prevăzut în raporturile juridice respective, pentru partea care depășește plafonul neimpozabil stabilit la nivelul legal pentru diurna acordată personalului român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar, prin hotărâre a Guvernului, corespunzător țării de rezidență a entității nerezidente de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă;

- remunerația administratorilor societăților, companiilor/societăților naționale și regiilor autonome, desemnați/numiți în condițiile legii, precum și sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație;

- sume reprezentând salarii/solde, diferențe de salarii/solde, dobânzi acordate în legătură cu acestea, precum și actualizarea lor cu indicele de inflație, stabilite în baza unor hotărâri judecătoarești rămase definitive și irevocabile/hotărâri judecătoarești definitive și executorii;

- indemnizațiile lunare plătite conform legii de angajatori pe perioada de neconcurență, stabilite conform contractului individual de muncă;

- remunerația brută primită pentru activitatea prestată de zilieri, potrivit legii;

- veniturile obținute de către persoanele fizice care desfășoară activități în cadrul misiunilor diplomatice, oficiilor consulare și Institutelor culturale românești din străinătate.

- orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.

**c) Venituri din cedarea folosinței bunurilor;**

Potrivit art. 83 Cod fiscal, ce definește veniturile impozabile din cedarea folosinței bunurilor, acestea sunt reprezentate de veniturile, în bani și/sau în natură, provenind din cedarea folosinței bunurilor mobile și imobile, obținute de către proprietar, uzufructuar sau alt deținător legal, altele decât veniturile din activități independente<sup>43</sup>.

---

<sup>43</sup> Potrivit normelor metodologice, în categoria veniturilor impozabile din cedarea folosinței bunurilor, în înțelesul art. 83 Cod fiscal, se cuprind veniturile din închirieri și subînchirieri de bunuri

În același timp, persoanele fizice care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor din derularea unui număr mai mare de 5 contracte de închiriere la sfârșitul anului fiscal, începând cu anul fiscal următor, califică aceste venituri în categoria venituri din activități independente și le supun regulilor de stabilire a venitului net pentru această categorie.

Tot în categoria veniturilor din cedarea folosinței bunurilor se încadrează și veniturile obținute de către proprietar din închirierea camerelor situate în locuințe proprietate personală, având o capacitate de cazare în scop turistic cuprinsă între una și 5 camere inclusiv. În schimb, veniturile obținute din închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuințe proprietate personală, având o capacitate de cazare mai mare de 5 camere de închiriat, sunt calificate ca venituri din activități independente și sunt impozitate conform prevederilor ce fac trimitere la această categorie.

**d) Venituri din investiții;**

În sensul art. 91 Cod fiscal, veniturile din investiții cuprind:

- venituri din dividende;
- venituri din dobânzi<sup>44</sup>;
- câștiguri din transferul titlurilor de valoare și orice alte operațiuni cu instrumente financiare, inclusiv instrumente financiare derivate;
- câștiguri din transferul aurului finanțiar, definit potrivit legii;
- venituri din lichidarea unei persoane juridice.

---

mobile și imobile, precum și veniturile din arendarea bunurilor agricole, din patrimoniul personal. Totodată, veniturile obținute din închirieri și subînchirieri de bunuri imobile sunt cele din cedarea folosinței locuinței, caselor de vacanță, garajelor, terenurilor și altora asemenea, inclusiv a unor părți din acestea, utilizate în scop de reclamă, afișaj și publicitate, a căror folosință este cedată în baza unor contracte de închiriere/subînchiriere, uzufruct și altele asemenea;

<sup>44</sup> Potrivit normelor metodologice, în aplicarea art. 91 lit. b) Cod fiscal sunt considerate venituri din dobânzi, fără a fi limitate, următoarele:

- a) dobânzi obținute din obligațiuni;
- b) dobânzi obținute pentru conturile curente, conturi escrow, depozitele la vedere, colaterale și la termen, inclusiv la certificatele de depozit;
- c) suma primită sub forma de dobândă pentru împrumuturile acordate;
- d) dobânzi obținute din instrumente alternative de investire de tipul structurilor (depozite struc-turate) în care este legat un instrument derivat cu un depozit;
- e) alte venituri obținute din deținerea de titluri de creață;

**e) Venituri din pensii;**

Veniturile din pensii reprezintă sume primite ca pensii de la fondurile înființate din contribuțiile sociale obligatorii făcute către un sistem de asigurări sociale, inclusiv cele din fonduri de pensii facultative și cele finanțate de la bugetul de stat, diferențe de venituri din pensii, precum și sume reprezentând actualizarea acestora cu indicele de inflație<sup>45</sup>.

**f) Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură;**

Veniturile din activități agricole<sup>46</sup> cuprind veniturile obținute individual sau într-o formă de asociere, fără personalitate juridică, din:

- cultivarea produselor agricole vegetale;
- exploatarea plantațiilor viticole, pomicole, arbuștilor fructiferi și altele asemenea;
- creșterea și exploatarea animalelor, inclusiv din valorificarea produselor de origine animală, în stare natural.

Totodată, veniturile din silvicultură și piscicultură reprezintă veniturile obținute din recoltarea și valorificarea produselor specifice fondului forestier național, respectiv a produselor lemnioase și nelemnioase, precum și cele obținute din exploatarea amenajărilor piscicole.

**g) Venituri din premii și jocuri de noroc;**

Veniturile din premii cuprind veniturile din concursuri, altele decât cele prevăzute la art. 62, sumele primite ca urmare a participării la Loteria bonurilor fiscale<sup>47</sup>, precum și din promovarea produselor/serviciilor ca urmare a practicilor comerciale<sup>48</sup>.

În această categorie se cuprind venituri în bani și/sau în natură, ca de exemplu:

- venituri sub formă de premii de orice fel, acordate oamenilor de cultură, știință și artă la gale, simpozioane, festivaluri, concursuri naționale sau internaționale, concursuri pe meserii sau profesii;

---

<sup>45</sup> Art. 99 alin. 1 Cod fiscal;

<sup>46</sup> Art. 103 Cod fiscal;

<sup>47</sup> Conform prevederilor OG nr. 10/2015, pentru organizarea Loteriei bonurilor fiscale;

<sup>48</sup> Art. 108 alin. 1 Cod fiscal;

- venituri sub formă de premii în bani și/sau în natură acordate sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști prevăzuți în legislația în materie, pentru rezultatele obținute la competiții sportive interne și internaționale

- venituri impozabile obținute din jocuri de noroc

Veniturile din jocuri de noroc cuprind toate sumele încasate, bunurile și serviciile primite, ca urmare a participării la jocuri de noroc, indiferent de denumirea venitului sau de forma în care se acordă, inclusiv cele de tip jackpot, definite conform normelor metodologice<sup>49</sup>.

În scopul delimitării veniturilor din premii de veniturile din jocuri de noroc, sunt considerate câștiguri de natura jocurilor de noroc cele acordate participanților la joc de către orice persoană juridică autorizată să exploateze astfel de jocuri de noroc, conform legislației în materie.

#### **h) Venituri din transferul proprietăților imobiliare;**

La transferul dreptului de proprietate și al dezmembrămintelor acestuia, prin acte juridice între vii asupra construcțiilor de orice fel<sup>50</sup> și a terenurilor aferente acestora<sup>51</sup>, precum și asupra terenurilor de orice fel fără construcții<sup>52</sup>, contribuabilitii<sup>53</sup> datorează un impozit care se calculează prin

---

<sup>49</sup> Art. 108 alin. 3 Cod fiscal;

<sup>50</sup> Prin construcții de orice fel se înțelege: construcții cu destinația de locuință; construcții cu destinația de spații comerciale; construcții industriale, hale de producție, sedii administrative, platforme industriale, garaje, parcări; orice construcție sau amenajare subterană ori supraterană cu caracter permanent, pentru a cărei edificare este necesară autorizația de construcție în condițiile legii;

<sup>51</sup> terenuri-curți, construcții și anexele acestora, conform titlului de proprietate, identificat printr-un identificator unic - numărul cadastral - sau care constituie un singur corp funciar;

<sup>52</sup> terenurile situate în intravilan sau extravilan, indiferent de categoria de folosință, cum ar fi: curți, grădini, teren arabil, pășune, fâneță, teren forestier, vii, livezi și altele asemenea pe care nu sunt amplasate construcții și nu pot fi încadrate în categoria terenurilor aferente construcțiilor;

<sup>53</sup> persoana fizică căreia îi revine obligația de plată a impozitului. În cazul transferului dreptului de proprietate sau al dezmembrămintelor acestuia prin acte juridice între vii, contribuabil este cel din patrimoniul căruia se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrămintele acestuia: vânzătorul, credintierul, transmitătorul în cazul contractului de întreținere, al actului de dare în plată, al contractului de tranzacție etc., cu excepția transferului prin donație. Totodată, contribuabil este și persoana fizică din patrimoniul căreia se transferă dreptul de proprietate sau dezmembrămintele ale acestuia cu titlu de aport la capitalul social. În cazul transferului dreptului de proprietate pentru cauză de moarte, prin succesiune legală sau testamentară, calitatea de contribuabil revine moștenitorilor legali sau testamentari, precum și legatarilor cu titlu particular;

aplicarea cotei de 3% asupra venitului impozabil. Venitul impozabil se stabilește prin deducerea din valoarea tranzacției a sumei neimpozabile de 450.000 lei<sup>54</sup>.

Prin transferul dreptului de proprietate sau al dezmembrămintelor acestuia se înțelege înstrăinarea, prin acte juridice între vii, a dreptului de proprietate sau a dezmembrămintelor acestuia, indiferent de tipul sau natura actului prin care se realizează acest transfer: vânzare-cumpărare, donație, rentă viajeră, întreținere, schimb, dare în plată, tranzacție, aport la capitalul social, inclusiv în cazul când transferul se realizează în baza unei hotărâri judecătorești și altele asemenea. În schimb, nu constituie transfer impozabil constatarea prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă/hotărâre judecătorească definitivă și executorie a dobândirii dreptului de proprietate ca efect al uzucapiunii.

**i) Venituri din alte surse;**

Conform art. 114 Cod fiscal, în această categorie se includ, însă nu sunt limitate, următoarele venituri:

- prime de asigurări suportate de o persoană fizică independentă sau de orice altă entitate, în cadrul unei activități pentru o persoană fizică în legătură cu care suportatorul nu are o relație generatoare de venituri din salarii și asimilate salariilor, potrivit cap. III - Venituri din salarii și asimilate salariilor;

- veniturile, cu excepția celor obținute ca urmare a unor contracte încheiate în baza Legii nr. 53/2003 - Codul Muncii, sau în baza raporturilor de serviciu încheiate în baza Legii nr. 188/1999 privind Statutul funcționarilor publici, obținute de către operatorii statistici din activitatea de colectare a datelor de la populație și de la persoanele juridice cuprinse în cercetările statistice efectuate în vederea producerii de statistici oficiale;

- indemnizațiile pentru limită de vîrstă acordate în condițiile Legii nr. 357/2015 pentru completarea Legii nr. 96/2006 privind Statutul deputaților și al senatorilor;

- indemnizațiile lunare acordate persoanelor care au avut calitatea de șef al statului român;

---

<sup>54</sup> Art. 111 alin. 1 Cod fiscal;

- câştiguri primite de la societăţile de asigurări, ca urmare a contractului de asigurare încheiat între părţi cu ocazia tragerilor de amortizare;

- venituri, sub forma diferenţelor de preţ pentru anumite bunuri, servicii şi alte drepturi, primite de persoanele fizice pensionari, foşti salariaţi, potrivit clauzelor contractului de muncă sau în baza unor legi speciale;

- venituri primite de persoanele fizice reprezentând onorarii din activitatea de arbitraj comercial;

- venituri obţinute de persoana fizică în baza contractului de administrare încheiat potrivit prevederilor Legii nr. 46/2008 - Codul silvic. Fac excepţie veniturile realizate din exploatarea şi valorificarea masei lemnioase, definite potrivit legislaţiei în materie, din pădurile pe care contribuabilitii le au în proprietate, în volum de maximum 20 mc/an, care sunt neimpozabile;

- veniturile distribuite persoanelor fizice membrii formelor asociative de proprietate - persoane juridice, prevăzute la art. 26 din Legea nr. 1/2000 pentru reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole şi celor forestiere, solicitate potrivit prevederilor Legii fondului funciar nr. 18/1991 şi ale Legii nr. 169/1997, altele decât veniturile neimpozabile realizate din:

1. exploatarea şi valorificarea masei lemnioase, definite potrivit legislaţiei în materie, din pădurile pe care le au în proprietate, în volum de maximum 20 mc/an, pentru fiecare membru asociat;

2. exploatarea masei lemnioase, definite potrivit legislaţiei în materie, din pădurile pe care le au în proprietate, în volum de maximum 20 mc/an, acordată fiecărui membru asociat;

- veniturile din activităţi, altele decât cele de producţie, comerç, prestări de servicii, profesii liberale şi din drepturi de proprietate intelectuală, precum şi activităţi agricole, silvicultură şi piscicultură, pentru care sunt aplicabile prevederile cap. II - Venituri din activităţi independente şi cap. VII - Venituri din activităţi agricole, silvicultură şi piscicultură;

- bunurile şi/sau serviciile primite de un participant la persoana juridică, acordate/furnizate de către persoana juridică în folosul personal al acestuia;

- suma plătită unui participant la o persoană juridică, în folosul personal al acestuia, pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la acesta, peste prețul pieței pentru astfel de bunuri ori servicii;

- distribuirea de titluri de participare, definite la art. 7, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, altele decât cele prevăzute la art. 93 alin. (2) lit. f);

- dobânda penalizatoare plătită în condițiile nerespectării termenului de plată a dividendelor distribuite participanților, potrivit prevederilor Legii nr. 31/1990;

- veniturile obținute de cedent ca urmare a cesiunii de creață, respectiv de cessionar din realizarea venitului din creață respectivă, inclusiv în cazul drepturilor de creațe salariale obținute în baza unor hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile/hotărâri judecătorești definitive și executorii, din patriomoniul personal, altele decât cele care se încadrează în categoriile prevăzute la art. 61 lit. a)-h) și art. 62.

## **Capitolul IV.** **IMPOZITUL PE PROFIT**

### **Secțiunea 1. Contribuabilitii și sfera de aplicare a impozitului pe profit**

**A. Potrivit art. 13 alin. 1 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, următoarele persoane sunt obligate la plata impozitului pe profit, aceste persoane purtând denumirea de contribuabili:**

**a) persoanele juridice române, fiind exceptate din această categorie persoanele prevăzute la alin. 2 al art. 13 Cod fiscal<sup>55</sup>;**

Potrivit normelor metodologice, din categoria persoanelor juridice române la care face referire art. 13 alin. 1 lit. a Cod fiscal, fac parte companiile naționale, societățile naționale, regiile autonome, indiferent de subordonare, societățile, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare cu capital străin sau cu capital integral străin, societățile agricole și alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică, cooperativele agricole, societățile cooperative, instituțiile financiare și

---

<sup>55</sup> Art. 13 alin. 2 Cod Fiscal - „Nu intră sub incidența prezentului titlu următoarele persoane juridice române:

- a) Trezoreria Statului;
- b) instituția publică, înființată potrivit legii, cu excepția activităților economice desfășurate de aceasta;
- c) Academia Română, precum și fundațiile înființate de Academia Română în calitate de fondator unic, cu excepția activităților economice desfășurate de acestea;
- d) Banca Națională a României;
- e) Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar, constituit potrivit legii;
- f) Fondul de compensare a investitorilor, înființat potrivit legii;
- g) Fondul de garantare a pensiilor private, înființat potrivit legii;
- g<sup>1</sup>) Fondul de garantare a asigurațiilor, constituit potrivit legii;
- h) persoana juridică română care plătește impozit pe veniturile microîntreprinderilor, în conformitate cu prevederile titlului III;
- i) fundația constituită ca urmare a unui legat;
- j) entitatea transparentă fiscal cu personalitate juridică.
- k) asociațiile de proprietari constituite ca persoane juridice și asociațiile de locatari recunoscute ca asociații de proprietari, cu excepția celor care obțin venituri din exploatarea proprietății comune, potrivit legii”;

instituțiile de credit, fundațiile, asociațiile, organizațiile, precum și orice altă entitate care are statutul legal de persoană juridică constituită potrivit legislației române, cu excepțiile prevăzute la art. 13 alin. 2 Cod fiscal.

În cazul persoanelor juridice române care dețin participații în capitalul altor societăți și care întocmesc situații financiare consolidate, calculul și plata impozitului pe profit se fac la nivelul fiecărei persoane juridice din grup.

b) persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent/mai multor sedii permanente în România;

În cazul prevăzut la lit. b al art. 13 Cod fiscal, contribuabilitii persoane juridice străine sunt reprezentați de companiile, fundațiile, asociațiile, organizațiile și orice entități similare, înființate și organizate în conformitate cu legislația unei alte țări, ce devin subiect al impunerii atunci când își desfășoară activitatea, integral sau parțial, prin intermediul unui sediu permanent<sup>56</sup> în România, de la începutul activității sediului permanent.

Sediul permanent este tratat în acest context asemeni unei entități impozabile separate. Acesta este obligat:

- să se înregistreze fiscal înainte de a începe activitatea în România;
- să țină contabilitatea financiară și de gestiune, conform reglementărilor contabile în vigoare;
- să calculeze profitul impozabil potrivit prevederilor art. 19 alin. 1 și art. 29 alin. 3 Cod fiscal.

c) persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România;

d) persoanele juridice străine care realizează:

- venituri obținute din transferul proprietăților imobiliare situate în România sau al oricărora drepturi legate de aceste proprietăți, inclusiv închirierea sau cedarea folosinței bunurilor proprietății imobiliare situate în România;
- venituri din exploatarea resurselor naturale situate în România;

---

<sup>56</sup> Locul prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent;

- venituri din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română.

Cu privire la această categorie de contribuabili, impozitul pe profitul realizat de către persoana juridică străină care obține venituri din activități precum exploatarea unei proprietăți imobiliare<sup>57</sup> ori din vânzarea părților sociale/acțiunilor deținute la o persoană juridică română, este datorat în conformitate cu dispozițiile art. 38 Cod fiscal.

Astfel, persoanele juridice străine au obligația de a plăti impozit pe profit pentru rezultatul fiscal aferent următoarelor activități/operațiuni:

i) transferul proprietăților imobiliare situate în România, inclusiv din închirierea sau cedarea folosinței proprietății sau a oricăror drepturi legate de această proprietate imobiliară<sup>58</sup>;

ii) vânzarea-cesionarea titlurilor de participare<sup>59</sup> deținute la o persoană juridică română, dacă nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 23 lit. i) Cod fiscal<sup>60</sup>, în următoarele cazuri:

---

<sup>57</sup> De exemplu, vânzarea sau închirierea clădirilor sau altor construcții;

<sup>58</sup> Potrivit normelor metodologice în materie (NM 38), în cazul vânzării de proprietăți imobiliare situate în România, rezultatul fiscal reprezintă diferența dintre valoarea realizată din vânzarea acestor proprietăți imobiliare și costul de cumpărare, construire sau îmbunătățire a proprietății, redus cu amortizarea fiscală aferentă, după caz. Valoarea realizată din vânzarea acestor proprietăți imobiliare se reduce cu comisioanele, taxele sau cu alte sume plătite, aferente achiziționării/vânzării. Totodată, rezultatul fiscal rezultat din închirierea sau cedarea folosinței proprietății imobiliare situate în România se calculează ca diferență între veniturile obținute și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora. Nu intră sub incidența acestor prevederi veniturile care sunt subiecte ale impozitului cu reținere la sursă;

<sup>59</sup> NM 38 alin. (4) - Rezultatul fiscal rezultat din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare se determină ca diferență între veniturile realizate din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare și valoarea fiscală de achiziție a acestora, inclusiv orice comisioane, taxe sau alte sume plătite, aferente achiziționării/vânzării unor astfel de titluri de participare;

<sup>60</sup> Veniturile din evaluarea/reevaluarea/vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data evaluării/reevaluării/vânzării/cesionării inclusiv contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare. Nu intră sub incidența acestor prevederi veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română de o persoană juridică rezidentă într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri;

1. nu se face dovada rezidenței într-un stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri;

2. între România și statul de rezidență al persoanei juridice străine care înstrânează titlurile de participare nu este încheiată convenție de evitare a dublei impuneri;

3. dreptul de impozitare revine României, în condițiile aplicării prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri;

iii) exploatarea resurselor naturale situate în România, inclusiv vânzarea-cesionarea oricărui drept aferent acestor resurse naturale.

e) persoanele juridice cu sediul social în România, înființate potrivit legislației europene.

B. Profiturile ce sunt avute în vedere spre impozitare, conform art. 14 Cod fiscal, sunt următoarele:

a) profitul impozabil obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate, în cazul următorilor contribuabili:

- persoanele juridice române,

- persoanele juridice străine având locul de exercitare a conducerii efective în România, precum și

- persoanele juridice cu sediul social în România, înființate potrivit legislației europene.

b) profitul impozabil atribuibil sediului permanent, respectiv profitul impozabil la nivelul sediului permanent desemnat să îndeplinească obligațiile fiscale, în cazul contribuabililor persoane juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent/mai multor sedii permanente în România;

c) profitul impozabil aferent veniturilor unei persoane juridice străine obținute din transferul proprietăților imobiliare situate în România sau al oricărui drepturi legate de aceste proprietăți, inclusiv închirierea sau cedarea folosinței bunurilor proprietății imobiliare situate în România, veniturile din exploatarea resurselor naturale situate în România, precum și veniturile din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română.

Cu privire la nerezidenți, baza de calcul față de care se aplică cota de impozitare constă în profiturile impozabile provenind din activitatea desfășurată în România, respectiv:

- activitatea unui sediu permanent;
- activitatea rezultată dintr-o asociere fără personalitate juridică;
- activitatea de exploatare a unor proprietăți imobiliare sau vânzarea/comercializarea unor titluri de participare.

În acest sens, profiturile impozabile ale nerezidenților se aplică pentru fiecare activitate în parte:

- sediu permanent;
- asociere fără personalitate juridică;
- exploatarea unor proprietăți imobiliare sau vânzarea/comercializarea unor titluri de participare.

Totodată, și în acest caz, prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri se aplică corespunzător.

## **Secțiunea 2. Sfera cheltuielilor deductibile**

La calculul impozitului pe profit, cheltuielile se clasifică în:

### **A. Cheltuieli deductibile integral:**

- cheltuieli admise la deducere;
- cheltuieli obligatorii, impuse prin diverse acte normative;
- cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri.

### **B. Cheltuieli deductibile în limitele prevăzute de Codul fiscal;**

### **C. Cheltuieli care nu sunt deductibile, anume:**

- cheltuielile nedeductibile integral<sup>61</sup>;
- cheltuielile nedeductibile rezultate în urma aplicării plafoanelor;
- cheltuielile nedeductibile ca urmare a nerespectării condițiilor de a fi efectuate în scopul realizării de venituri impozabile ori care nu sunt obligatorii prin acte normative.

---

<sup>61</sup> Sunt cheltuielile prevăzute în cadrul art. 21 alin. 4 Cod fiscal;

**A. Potrivit art. 25 Cod fiscal, la determinarea rezultatului fiscal trebuie avute în vedere și cheltuielile deductibile.** În înțelesul legii, sunt considerate cheltuieli deductibile:

- acele cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice;

În scopul identificării cheltuielilor de natura celor efectuate în scopul desfășurării activității economice, normele metodologice în materie vin și enumerate, fără a se limita la acestea, următoarele:

a) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;

b) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate și pentru alte persoane fizice în condițiile în care cheltuielile respective sunt efectuate în legătură cu lucrări executate sau servicii prestate de acestea în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului;

c) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;

d) cheltuielile de cercetare, precum și cheltuielile de dezvoltare care nu îndeplinesc condițiile de a fi recunoscute ca imobilizări necorporale din punct de vedere contabil;

e) cheltuielile pentru perfecționarea managementului, a sistemelor informaticе, introducerea, întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității, obținerea atestării conform cu standardele de calitate;

f) cheltuielile pentru protejarea mediului și conservarea resurselor;

g) cheltuielile efectuate cu editarea publicațiilor care sunt înregistrate ca returnuri în perioada de determinare a profitului impozabil pe baza documentelor justificative și în limita cotelor prevăzute în contractele de distribuție;

h) cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată ca urmare a aplicării prevederilor titlului VII „Taxa pe valoarea adăugată“ din Codul fiscal, în situația în care taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul desfășurării activității economice, de exemplu: aplicare pro rată, efectuare de ajustări, taxa pe valoarea adăugată plătită într-un stat membru al UE;

i) cheltuielile reprezentând valoarea creanțelor înstrăinate, potrivit legii;  
j) cheltuielile reprezentând dobânzi penalizatoare, penalități și daune-interese, stabilite în cadrul contractelor încheiate, în derularea activității economice, cu persoane rezidente/nerezidente, pe măsura înregistrării lor;

k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;

l) cheltuielile rezultate din deprecierea titlurilor de participare și a obligațiunilor, înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, dacă la data evaluării/reevaluării nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 23 lit. i) din Codul fiscal;

m) cheltuielile generate de evaluarea ulterioară și executarea instrumentelor financiare derivate, înregistrate potrivit reglementărilor contabile.

Dacă până la intrarea în vigoare a noului Cod fiscal, erau deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, odată cu noua reglementare, sunt deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, în conformitate cu practica internațională, ce prevede ca deductibilitatea cheltuielilor să fie corelată cu necesitățile afacerii și nu cu intenția de a realiza venituri impozabile.

- cheltuielile reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale. Cu titlu de exemplu, sunt considerate cheltuieli deductibile reglementate prin acte normative în vigoare:

a) cheltuielile efectuate pentru securitate și sănătate în muncă, potrivit legii;

b) cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale efectuate potrivit legislației specifice;

c) cheltuielile înregistrate ca urmare a restituirii subvențiilor primite, potrivit legii, de la Guvern, agenții guvernamentale și alte instituții naționale și internaționale.

- cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor, cu excepția cheltuielilor cu deductibilitate limitată prevăzute de alin. 3 al art. 25 și cheltuielilor nedeductibile.

B. În ceea ce privesc **cheltuielile cu deductibilitate limitată**, potrivit art. 25 alin. 3 Cod fiscal, acestea sunt reprezentate de:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra profitului contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol. În cadrul cheltuielilor de protocol se includ și cheltuielile înregistrate cu taxa pe valoarea adăugată colectată potrivit prevederilor titlului VII, pentru cadourile oferite de contribuabil, cu valoare mai mare de 100 lei;

b) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 5%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii. Intră sub incidența acestei limite următoarele:

1. ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru proteze, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;

2. cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor unități aflate în administrarea contribuabililor, precum: creșe, grădinițe, școli, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști și altele asemenea;

3. cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură, inclusiv tichete cadou oferite salariaților și copiilor minori ai acestora, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, contravaloarea serviciilor

turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, acordate de angajator pentru salariații proprii și membrii lor de familie, precum și contribuția la fondurile de intervenție ale asociațiilor profesionale ale minerilor;

4. alte cheltuieli cu caracter social efectuate în baza contractului colectiv de muncă sau a unui regulament intern;

c) cheltuielile reprezentând ticketele de masă și vouchere de vacanță acordate de angajatori, potrivit legii;

d) scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare, potrivit legii;

e) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile. În situația în care evidența contabilă nu asigură informația necesară identificării acestor cheltuieli, la determinarea rezultatului fiscal se iau în calcul cheltuielile de conducere și administrare, precum și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, prin utilizarea unei metode raționale de alocare a acestora sau proporțional cu ponderea veniturilor neimpozabile respective în totalul veniturilor înregistrate de contribuabil. În sensul prezentei litere, funcțiile de conducere și administrare sunt cele definite prin lege sau prin reglementări interne ale angajatorului; pentru veniturile prevăzute la art. 23 lit. d), e), f), g), l), m) și o) nu se alocă cheltuieli de conducere și administrare/cheltuieli comune aferente.

f) cheltuielile reprezentând cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobată de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, care include și consumul propriu comercial, pentru contribuabilii din domeniul distribuției energiei electrice;

g) cheltuielile cu provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve, în limita prevăzută la art. 26;

h) cheltuielile cu dobânzile și alte costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic, potrivit art. 40<sup>2</sup>;

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 28;

j) cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu, deductibile în limita corespunzătoare suprafetelor

construite prevăzute de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%<sup>62</sup>;

k) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu aflat în locuința proprietate personală a unei persoane fizice, folosită și în scop personal, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor puse la dispoziția societății în baza contractelor încheiate între părți, în acest scop<sup>63</sup>;

l) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;
5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

<sup>62</sup> NM 15 (2) - „În aplicarea art. 25 alin. (3) lit. j) din Codul fiscal, în cazul locuinței de serviciu date în folosința unui salariat sau administrator, cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea acesteia sunt deductibile în limita corespunzătoare raportului dintre suprafața construită prevăzută de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, majorată cu 10%, și totalul suprafeței construite a locuinței de serviciu respective”;

<sup>63</sup> NM 15 (3) - „În cazul în care sediul unui contribuabil se află în locuința proprietate a unei persoane fizice, în aplicarea art. 25 alin. (3) lit. k) din Codul fiscal, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente sediului sunt deductibile în limita determinată pe baza raportului dintre suprafața pusă la dispoziție contribuabilului, menționată în contractul încheiat între părți, și suprafața totală a locuinței. Contribuabilul va justifica cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente sediului cu documente legale, cum sunt contractele încheiate cu furnizorii de utilități și alte documente”;

În cazul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente<sup>64</sup>;

m) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit lit. l) la un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

n) cheltuielile reprezentând valoarea creanțelor înstrăinate, potrivit legii, în limita unui plafon de 30% din valoarea creanțelor înstrăinate.

**C. Sunt nedeductibile**, conform art. 25 alin. 4 Cod fiscal, următoarele tipuri de cheltuieli:

a) cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate. Sunt nedeductibile și cheltuielile cu impozitele nerezistente la sursă în numele persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din România, precum și cheltuielile cu impozitul pe profit amânat înregistrat în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penali-tătile, datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale, cu excepția celor aferente contractelor încheiate cu aceste autorități;

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile,

---

<sup>64</sup> Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul rezultatului fiscal, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs;

precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VII. Aceste cheltuieli sunt deductibile în următoarele situații/condiții:

1. bunurile/mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;
2. bunurile/mijloacele fixe amortizabile pentru care au fost încheiate contracte de asigurare;
3. bunurile/mijloacele fixe amortizabile degradate calitativ, dacă se face dovada distrugerii;

Cu privire la aceste tipuri de bunuri, condiția referitoare la distrugerea stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile se consideră îndeplinită atât în situația în care distrugerea se efectuează prin mijloace proprii, cât și în cazul în care stocurile sau mijloacele fixe amortizabile sunt predate către unități specializate.

4. alimentele destinate consumului uman, cu data-limită de consum aproape de expirare, altele decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1 și 2, dacă transferul acestora este efectuat potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;

5. subprodusele de origine animală, nedestinate consumului uman, altele decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1-3, dacă eliminarea acestora este efectuată potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;

6. produsele agroalimentare, devenite improprii consumului uman sau animal, dacă direcționarea/dirijarea vizează transformarea acestora în compost/biogaz sau neutralizarea acestora, potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare;

7. alte bunuri decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1-6, dacă termenul de valabilitate/expirare este depășit, potrivit legii;

Totodată, potrivit normelor metodologice în materie<sup>65</sup> cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor

---

<sup>65</sup> NM 17 (2) și (3);

calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate afectate, potrivit prevederilor legale pentru fiecare domeniu. Cauzele de forță majoră pot fi: epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.

d) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii<sup>66</sup>;

e) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile. În situația în care evidența contabilă nu asigură informația necesară identificării acestor cheltuieli, la determinarea rezultatului fiscal se iau în calcul cheltuielile de conducere și administrare, precum și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, prin utilizarea unor chei corespunzătoare de repartizare a acestora sau proporțional cu ponderea veniturilor neimpozabile în totalul veniturilor înregistrate de contribuabil;

f) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte servicii, prestate de o persoană situată într-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații. Aceste prevederi se aplică numai în situația în care cheltuielile sunt efectuate ca urmare a unor tranzacții calificate ca fiind artificiale conform art. 11 alin. (3);

g) cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele și riscurile asociate activității contribuabilului, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale;

---

<sup>66</sup> Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, fără a se limita la acestea, următoarele:

- a) bunurile, mărfurile și serviciile acordate acționarilor sau asociaților, precum și lucrările execute în favoarea acestora;
- b) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora;

h) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creațelor, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 26, precum și cele înregistrate în alte cazuri decât următoarele:

1. punerea în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2014;
2. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;
3. debitorul a decedat și creața nu poate fi recuperată de la moștenitori;
4. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesor;
5. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul;
6. au fost încheiate contracte de asigurare;

i) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilitii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad sumele aferente din impozitul pe profit datorat la nivelul valorii minime dintre următoarele:

1. valoarea calculată prin aplicarea a 0,5% la cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul cifra de afaceri, această limită se determină potrivit normelor;
2. valoarea reprezentând 20% din impozitul pe profit datorat.

Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit, potrivit prevederilor prezentei litere, se reportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se va efectua în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

j) cheltuielile înregistrate în evidență contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil declarat inactiv conform prevederilor Codului de procedură fiscală, cu excepția celor reprezentând achiziții de bunuri

efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014;

k) cheltuielile cu taxele, contribuțiile și cotizațiile către organizațiile ne-guvernamentale sau asociațiile profesionale care au legătură cu activitatea desfășurată de contribuabili și care depășesc echivalentul în lei a 4.000 euro anual, altele decât cele prevăzute de lege și la alin. (1);

l) cheltuielile din reevaluarea imobilizărilor necorporale/mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări efectuate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se înregistrează o descreștere a valorii acestora;

m) cheltuielile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare, în cazul în care, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, se înregistrează o descreștere a valorii acestora;

n) cheltuielile reprezentând deprecierea/amortizarea mijloacelor fixe, înregistrate de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, la momentul transferului din categoria activelor imobilizate deținute în vederea vânzării în categoria activelor imobilizate deținute pentru activitatea proprie;

o) cheltuielile din evaluarea activelor biologice în cazul în care, ca urmare a efectuării unei evaluări utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, se înregistrează o descreștere a valorii acestora;

p) cheltuielile cu dobânzile, stabilite în conformitate cu reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, în cazul în care mijloacele fixe/imobilizările necorporale/stocurile sunt achiziționate în baza unor contracte cu plată amânată, pentru contribuabilii care nu aplică prevederile art. 40<sup>2</sup>;

- q) cheltuielile cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni. Acestea reprezintă elemente similare cheltuielilor la momentul acordării efective a beneficiilor, dacă acestea sunt impozitate conform titlului IV;
- r) cheltuielile cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în numerar la momentul acordării efective a beneficiilor, dacă acestea nu sunt impozitate conform titlului IV;
- s) cheltuielile înregistrate în evidență contabilă, indiferent de natura lor, dovedite ulterior ca fiind legate de fapte de corupție, potrivit legii;
- ș) cheltuielile din evaluarea/reevaluarea titlurilor de participare, dacă la data evaluării/reevaluării sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 23 lit. i).

## **Capitolul V.**

# **IMPOZITUL PE VENITURILE OBȚINUTE DIN ROMÂNIA DE NEREZIDENTI ȘI IMPOZITUL PE REPREZENTANȚELE SOCIETĂȚILOR STRĂINE ÎNFIINȚATE ÎN ROMÂNIA**

### **Secțiunea 1. Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți**

Prin nerezidenți înțelegem orice persoană juridică străină, orice persoană fizică nerezidentă și orice entitate străină, inclusiv organisme de plasament colectiv în valori mobiliare, fără personalitate juridică, care nu sunt înregistrate în România, potrivit legii.<sup>67</sup>

Astfel, conform analizei doctrinare<sup>68</sup> raportate la condițiile legale se reține că o persoană fizică este considerată nerezident dacă nu îndeplinește niciuna dintre următoarele condiții:

- a) are domiciliul în România;
- b) centrul intereselor vitale ale persoanei este amplasat în România;
- c) este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat;
- d) este cetățean român care lucrează în străinătate, ca funcționar sau angajat al României într-un stat străin.

De asemenea, legiuitorul fiscal, în acord cu prevederile art. 7 pct. 31 Cod fiscal consideră ca fiind persoană juridică străină orice persoană juridică ce nu este persoană juridică română și orice persoană juridică înființată potrivit legislației europene care nu are sediul social în România.

Ca atare, conform art. 221 Cod fiscal nerezidenții sunt impozitați pentru veniturile obținute în România, iar conform art. 221 Cod fiscal:

„(1) Veniturile impozabile obținute din România, indiferent dacă veniturile sunt primite în România sau în străinătate, sunt:

---

<sup>67</sup> A se vedea art. 7 Cod fiscal pentru diferențierea dintre rezident și nerezident;

<sup>68</sup> E. Duca, Noul Cod Fiscal, op cit., p. 274;

- a) dividende de la un rezident;
- b) dobânzi de la un rezident;
- c) dobânzi de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă dobânda este o cheltuială a sediului permanent/a sediului permanent desemnat;
- d) redevențe de la un rezident;
- e) redevențe de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă redevența este o cheltuială a sediului permanent/a sediului permanent desemnat;
- f) comisioane de la un rezident;
- g) comisioane de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă comisionul este o cheltuială a sediului permanent/a sediului permanent desemnat;
- h) venituri din activități sportive și de divertisment desfășurate în România, indiferent dacă veniturile sunt primite de către persoanele care participă efectiv la asemenea activități sau de către alte persoane;
- i) venituri din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau dacă veniturile respective sunt cheltuieli ale unui sediu permanent în România;
- j) venituri reprezentând remunerații primite de persoane juridice străine care acționează în calitate de administrator, fondator sau membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice române;
- k) venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și prestările de servicii accesoriile acestui transport;
- l) venituri din profesii independente desfășurate în România - medic, avocat, inginer, dentist, arhitect, auditor și alte profesii similare - în cazul când sunt obținute în alte condiții decât prin intermediul unui sediu permanent sau într-o perioadă ori în mai multe perioade care nu depășesc în total 183 de zile pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive care se încheie în anul calendaristic vizat;
- m) venituri din premii acordate la concursuri organizate în România;

n) venituri obținute la jocurile de noroc practicate în România, pentru toate câștigurile primite de un participant de la un organizator sau plătitor de venituri din jocuri de noroc, exclusiv jocurile de noroc prevăzute la art. 110 alin. (7);

o) venituri realizate de nerezidenți din lichidarea unei persoane juridice române. Venitul brut realizat din lichidarea unei persoane juridice române reprezintă suma excedentului distribuțiilor în bani sau în natură care depășește aportul la capitalul social al persoanei fizice/juridice beneficiare. Se consideră venituri din lichidarea unei persoane juridice, din punct de vedere fiscal, și veniturile obținute în cazul reducerii capitalului social, potrivit legii, altele decât cele primite ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturi. Venitul impozabil reprezintă diferența dintre distribuțiile în bani sau în natură efectuate peste valoarea fiscală a titlurilor de valoare;

p) venituri realizate din transferul masei patrimoniale fiduciare de la fiduciar la beneficiarul nerezident în cadrul operațiunii de fiducie.

(2) Următoarele venituri impozabile obținute din România nu sunt impozitate potrivit prezentului capitol și se impozitează conform titlului II sau IV, după caz:

a) veniturile unui nerezident, care sunt atribuibile unui sediu permanent/sediu permanent desemnat în România;

b) veniturile unei persoane juridice străine obținute din transferul proprietăților imobiliare situate în România sau a oricăror drepturi legate de aceste proprietăți, inclusiv închirierea sau cedarea folosinței bunurilor proprietății imobiliare situate în România, veniturile din exploatarea resurselor naturale situate în România, precum și veniturile din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română;

c) venituri obținute din România de persoana juridică rezidentă într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii din activități desfășurate de artiști și sportivi;

d) venituri ale unei persoane fizice nerezidente, obținute dintr-o activitate dependentă desfășurată în România;

e) venituri primite de persoane fizice nerezidente care acționează în calitatea lor de administrator, fondator sau membru al consiliului de administrație al unei persoane juridice române;

f) veniturile din pensii definite la art. 99, în măsura în care pensia lunară depășește plafonul prevăzut la art. 100;

g) veniturile unei persoane fizice nerezidente obținute din închirierea sau din altă formă de cedare a dreptului de folosință a unei proprietăți imobiliare situate în România, din transferul proprietăților imobiliare situate în România, din transferul titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română și din transferul titlurilor de valoare emise de rezidenți români;

h) venituri obținute din România de persoane fizice rezidente într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri în calitate de artiști sau sportivi.

(3) Tratamentul fiscal al veniturilor realizate din administrarea masei patrimoniale de către fiduciar, altele decât remunerația acestuia, este stabilit în funcție de natura venitului respectiv și supus impunerii conform prezentului titlu, respectiv titlurilor II și IV, după caz. Obligațiile fiscale ale constituitorului nerezident vor fi îndeplinite de fiduciar.

(4) Persoana fizică sau juridică care realizează venituri ca urmare a activității desfășurate în România în calitate de artist de spectacol sau sportiv, din activitățile artistice și sportive, indiferent dacă acestea sunt plătite direct artistului sau sportivului ori unei terțe părți care acționează în numele aceluiași artist sau sportiv, are obligația să calculeze, să declare și să plătească impozit conform regulilor stabilite în titlul II sau IV, după caz, dacă plătitorul de venit se află într-un stat străin.”

Impozitul se calculează prin aplicarea următoarelor cote asupra veniturilor brute, conform art. 224 alin. 4 Cod fiscal:

„a) 1% pentru veniturile obținute la jocurile de noroc practicate în România, primite de un participant de la un organizator sau plătitor de venituri din jocuri de noroc, prevăzute la art. 223 alin. (1) lit. n);

b) 5% pentru veniturile din dividende prevăzute la art. 223 alin. (1) lit. a);

c) 50% pentru veniturile prevăzute la art. 223 alin. (1) lit. b)-g), i), k), l) și o), dacă veniturile sunt plătite într-un cont dintr-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații. Aceste prevederi se aplică numai în situația în care veniturile de natura celor prevăzute la art. 223 alin. (1) lit. b)-g), i), k), l) și o) sunt plătite ca urmare a unor tranzacții calificate ca fiind artificiale conform art. 11 alin. (3);

d) 16% în cazul oricărora altor venituri impozabile obținute din România, aşa cum sunt enumerate la art. 223 alin. (1)."

Impozitul este unul cu reținere la sursă, ceea ce presupune că cel care calculează, declară, reține și achită către buget contravaloarea lui este plătitorul venitului și nu nerezidentul.

Cu privire la aceste reglementări se impune a se menționa că dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat convenție de evitare a dublei impuneri, cota de impozit care se aplică asupra venitului nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție.

Astfel, convențiile de evitare a dublei impuneri au prioritate față de normele Codului fiscal.<sup>69</sup> Cu toate acestea, în măsura în care Codul fiscal român conține cote mai favorabile față de cele stabilite prin convenție, se aplică cotele din norma fiscală.

## Secțiunea 2. Asocieri/Entități care desfășoară activitate/obține venituri în/din România

Potrivit art. 233 Cod fiscal - "(1) Asocierea/Entitatea transparentă fiscal fără personalitate juridică se poate constitui între persoane nerezidente sau între una sau mai multe persoane nerezidente și una sau mai multe persoane rezidente.

(2) Orice asociere/entitate transparentă fiscal fără personalitate juridică ce își desfășoară activitatea în România trebuie să desemneze unul dintre

---

<sup>69</sup> Idem pag. 290;

*asociați/participanți, după caz, care să îndeplinească obligațiile ce îi revin fiecărui asociat/participant potrivit prezentului titlu. Persoana desemnată este responsabilă pentru:*

- a) înregistrarea fiecărui asociat/participant dacă acesta nu deține un cod de identificare fiscală atribuit de organul fiscal din România;*
- b) conducerea evidenței contabile a asocierii/entității și păstra-re/arhivarea documentelor justificative aferente activității asocierii, în condițiile legii;*
- c) furnizarea de informații în scris, pe bază de decont de asociere, către fiecare asociat/participant, persoană juridică sau fizică, cu privire la partea din veniturile și/sau cheltuielile realizate/efectuate care îi sunt repartizate în baza contractului de asociere; decontul de asociere pe baza căruia se repartizează veniturile/cheltuielile reprezintă document justificativ la nivel de asociat/participant;*
- d) deținerea și prezentarea autorității competente din România a contractului de asociere care cuprinde date referitoare la părțile contractante, obiectul de activitate al asocierii/entității, cota de participare în asociere/entitate a fiecărui asociat/participant, dovada înregistrării la organul fiscal competent din România a sediului permanent al asociatului/participantului nerezident și certificatul de rezidență fiscală al fiecărui asociat/participant nerezident. Contractul de asociere se înregistrează la organul fiscal competent în raza căruia este înregistrat asociatul desemnat pentru îndeplinirea obligațiilor fiscale ale asocierii;*
- e) calculul, reținerea, plata la bugetul statului și declararea impozitului pentru veniturile cu regim de reținere la sursă datorat de fiecare asociat/participant nerezident potrivit convenției de evitare a dublei impuneri, respectiv a prezentului cod, după caz;*
- f) îndeplinirea obligațiilor privind depunerea declarației prevăzute la art. 231 alin. (1), pentru veniturile cu regim de reținere la sursă.*

*(3) Impozitul reținut la sursă de persoana desemnată din cadrul asocierii/entității transparente fiscal fără personalitate juridică, prevăzută la*

*alin. (1) este impozit final. Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului, se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul. Impozitul se calculează, se reține, se declară și se plătește, în lei, la bugetul de stat, la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, pentru ziua în care se efectuează plata venitului către nerezidenți.*

*(4) Asociatul/Participantul nerezident, persoană juridică sau fizică, ce desfășoară activitate în România prin intermediul unui sediu permanent/sediu permanent desemnat, respectiv obține venituri pentru care România are drept de impunere, precum și asociatul/participantul persoană juridică sau fizică, rezident în România are obligația de a calcula, plăti și declara impozitul pe profit/venit pentru profitul impozabil/venitul net impozabil, potrivit titlului II sau IV, după caz, pe baza veniturilor și cheltuielilor determinate de operațiunile asocierii.”*

Conform art. 234 Cod fiscal - ”(1) Asocierea/Entitatea nerezidentă care nu este tratată ca rezidentă în scopuri fiscale în statul străin în care este înregistrată este considerată asociere/entitate transparentă fără personalitate juridică din punct de vedere fiscal în România. Acesteia îi sunt aplicabile prevederile art. 233, dacă cel puțin unul dintre asociați/participanți nerezidenți desfășoară activitate în România prin intermediul unui sediu permanent, respectiv obține venituri pentru care România are drept de impunere.

*(2) Pentru veniturile impozabile obținute din România de asocierea/entitatea nerezidentă care nu este tratată ca rezidentă în scopuri fiscale în statul străin în care este înregistrată, plăitorul de venit din România calculează, reține, plătește la bugetul statului și declară impozitul pentru veniturile cu regim de reținere la sursă datorat de fiecare asociat/participant nerezident potrivit convenției de evitare a dublei impunerii, respectiv prezentului cod, după caz.*

*(3) Asocierea/Entitatea nerezidentă tratată ca rezidentă în scopuri fiscale în statul străin în care este înregistrată, stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii, nu este considerată*

*asociere/entitate transparentă fără personalitate juridică din punct de vedere fiscal în România, fiind impusă pentru profitul impozabil/venitul brut, după caz, care îi revine acestei asocieri/entități potrivit convenției de evitare a dublei impuneri, respectiv titlului II.*

*(4) Prevederile referitoare la persoana juridică străină care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România se aplică și asocierii/entității nerezidente tratată ca rezidentă în scopuri fiscale în statul străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri dacă asocierea/entitatea desfășoară activitate în România printr-un sediu permanent.*

*(5) Pentru a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statul străin, asocierea/entitatea nerezidentă tratată ca rezidentă în scopuri fiscale în statul străin în care este înregistrată trebuie să prezinte certificatul de rezidență fiscală emis de autoritatea competentă a statului străin.*

*(6) Prevederile prezentului articol și ale art. 233 nu se aplică organismelor de plasament colectiv fără personalitate juridică sau altor organisme asimilate acestora, constituite potrivit legislației în materie și fondurilor de pensii, constituite potrivit legislației în materie.”*

## **Capitolul VI.**

### **PROCEDURA AMIABILĂ PENTRU EVITAREA/ ELIMINAREA DUBLEI IMPUNERI**

Procedura amiabilă este stabilită de convențiile de evitare a doublei impuneri ca modalitate de soluționare a conflictelor de competență referitoare la impunerea veniturilor contribuabililor.

Trebuie menționat că România nu este încă parte contractantă a Convenției privind eliminarea doublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (90/436/EEC), prin Tratatul de aderare la UE, țara noastră asumându-și această obligație.<sup>70</sup>

În acest sens, conform art. 282 C. pr. fisc - „(1) În baza prevederilor convenției sau acordului de evitare a doublei impuneri, contribuabilul/plătitorul rezident în România, care consideră că impozitarea în celălalt stat contractant nu este conformă cu prevederile convenției ori acordului respectiv, poate solicita A.N.A.F. inițierea procedurii amiabile.

(2) A.N.A.F. realizează procedura amiabilă și în cazul în care autoritatea competentă a statului cu care România are încheiată o convenție sau un acord de evitare a doublei impuneri îi solicită acest lucru.

(3) Prevederile alin. (1) și (2) se completează cu prevederile Convenției privind eliminarea doublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (90/436/EEC), a Codului de conduită revizuit pentru punerea în aplicare efectivă a Convenției privind eliminarea doublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (2009/C322/01), precum și a convențiilor ori acordurilor de evitare a doublei impuneri încheiate de România cu alte state.”

Practic, cel mai important instrument pus la îndemâna statelor este convenția de evitare a doublei impuneri, ce stabilește modalitatea de impozitare a veniturilor obținute de contribuabili nerezidenți.

---

<sup>70</sup> E. Duca, Noul Cod Fiscal, op. cit, p. 183;

De asemenea, C. pr. fisc. reglementează și aspecte generale referitoare la eliminarea dublei impuneri între persoane române afiliate.

Astfel, conform art. 283 C.pr.fisc - ” (1) În sensul prezentului articol, prin dublă impunere se înțelege situația în care același venit/profit impozabil se impozitează la două sau mai multe persoane române afiliate între care s-au încheiat tranzacții.

(2) În cazul tranzacțiilor între persoane române afiliate, ajustarea/estimarea venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate, efectuată de către organul fiscal competent pentru administrarea creațelor datorate de respectiva persoană, este opozabilă și organului fiscal pentru administrarea creațelor celeilalte persoane afiliate.

(3) Ajustarea/Estimarea se decide de organul fiscal competent prin emiterea deciziei de impunere pentru contribuabilul/plătitorul verificat. În vederea evitării dublei impuneri, în cazul ajustării/estimării venitului/cheltuielii uneia dintre persoanele române afiliate, după rămânerea definitivă a deciziei de impunere în sistemul căilor administrative și judiciare de atac, organul fiscal competent pentru administrarea contribuabilului/plătitorului verificat emite decizia de ajustare/estimare.

(4) Decizia de ajustare/estimare se comunică atât celeilalte/celorlalte persoane române afiliate, cât și organului fiscal competent pentru administrarea creațelor datorate de cealaltă/celelalte persoană(e) română(e) afiliată(e) și este opozabilă organului fiscal numai dacă cealaltă/celelalte persoană(e) română(e) afiliată(e) a(u) aplicat prevederile alin. (5), efectuând corecțiile pentru evitarea dublei impuneri.

(5) În vederea eliminării dublei impuneri ca urmare a ajustării/estimării venitului sau cheltuielii, cealaltă persoană afiliată poate corecta, corespunzător decizia de ajustare/estimare, declarația de impunere aferentă perioadei fiscale în care s-a desfășurat respectiva tranzacție. Această situație reprezintă o condiție care impune corectarea bazei de impozitare potrivit prevederilor art. 105 alin. (6).

(6) Modelul și conținutul deciziei de ajustare/estimare, modalitatea de emitere a acesteia, precum și procedura de ajustare/estimare seprobă prin ordin al președintelui A.N.A.F.”

## BIBLIOGRAFIE

### Cursuri, tratate, monografii

1. Emilian Duca, Noul Cod fiscal comentat și adnotat, Universul Juridic, București, 2016;
2. Emilian Duca, Noul Cod de procedură fiscală comentat și adnotat cu legislație secundară și complementară, jurisprudență și instrucțiuni, Universul Juridic, București 2016;
3. I. Condor, Impozitele, taxele și contribuțiile datorate de persoanele juridice, Ed. Tribuna Economică, București, 1998;
4. Mădălin Irinel Niculeasa, Politica Fiscală. Aspecte teoretice și practice, Ed. C.H. Beck, București, 2009;
5. Radu Bufan, Mircea Ștefan Minea, Codul fiscal comentat, Ed. Wolters Kluwer, București, 2008;
6. Sever Gabriel Bomboș, Mihaela Galanton, Taxa pe valoarea adaugată, Ed. C.H. Beck, București, 2006.

### Surse web

1. <https://www.juridice.ro/171573/dreptul-de-acces-la-dosar-lipsa-audiere-cjue-cauzele-c-109-10-p-solvay-sa-comisia-si-c-110-10-p-solvay-sa-comisia.html>
2. [http://curia.europa.eu/juris/document/document\\_print.jsf;jsessionid=9ea7d0f130d589fc2b701bb04109b14dfb1e6f821383.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4OahuLe0?doclang=RO&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=75496&occ=first&dir=&cid=527963](http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=9ea7d0f130d589fc2b701bb04109b14dfb1e6f821383.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4OahuLe0?doclang=RO&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=75496&occ=first&dir=&cid=527963)

### Acte normative

1. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;
2. Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 1/2016;

- 3. Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscal;**
- 4. Convenția de evitare a dublei impuneri al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică;**
- 5. Directiva 2006/112/CE a Consiliului Uniunii Europene din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adaugată**
- 6. Legea societăților nr. 31/1990.**



**Ganeta Minkova Minkova**

**DREPT FISCAL  
TRANSFRONTALIER**



## CUPRINS

### **TEMA 1 - DISPOZIȚII GENERALE ALE DREPTULUI PROCESUAL / 109**

1. Principii / 109
2. Înregistrare / 110
3. Inspecția și verificarea / 112
4. Raportul de inspecție și actul de inspecție / 116
5. Contestare / 119

### **TEMA 2 - TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ / 124**

1. Cadrul juridic / 124
2. Obiectul impozitării / 124
3. Persoane impozabile / 128
4. Înregistrarea și anularea înregistrării / 130
5. Baza de impozitare / 132
6. Documentarea și declararea / 133
7. Importul / 135

### **TEMA 3 - IMPOZITUL PE VENITURILE PERSOANELOR FIZICE / 138**

1. Cadrul juridic / 138
2. Obiectul impozitării / 138
3. Persoanele impozabile / 138
4. Baza de impozitare / 139
5. Declarare / 151
6. Importul / 153

### **TEMA 4 - IMPOZITAREA CORPORATIVĂ / 156**

1. Cadrul juridic / 156
2. Obiectul impozitării / 156
3. Persoane impozabile / 156

4. Tipuri de impozite / 157
5. Determinarea bazei impozabile / 157
6. Declarare / 164
7. Plata / 166

## **TEMA 5 - IMPOZITE PE VENITURILE ȘI PROFITUL PERSOANELOR STRĂINE / 169**

- 1.Cadrul juridic / 169
2. Obiectul impozitării / 169
3. Persoane străine / 169
4. Tipuri de venituri și profituri impozabile / 170
5. Modalități de impozitare /171
6. Documentarea și raportarea veniturilor / 176
7. Plata impozitelor / 178

## **TEMA 6 - CONVENȚIA DINTRE REPUBLICA BULGARIA ȘI ROMÂNIA PENTRU EVITAREA DUBLEI IMPUNERI ȘI PREVENIREA EVAZIUNII FISCALE (CEDI) / 181**

1. Intrarea în vigoare și aplicarea CEDI existente între guvernul Republicii Bulgaria și guvernul României / 181
2. Forța juridică / 182
3. Model utilizat pentru încheierea convenției / 183
4. Cuprins pe materii / 184
5. Domeniul de aplicare al CEDI / 185
6. Obiectele impozitării / 187
7. Metode de eliminare a dublei impuneri / 192
8. Nediscriminarea / 192
9. Procedura de aplicare a convenției / 193

## TEMA 1 - DISPOZIȚII GENERALE ALE DREPTULUI PROCESUAL

Procedurile de control, eliberare de acte pentru stabilirea impozitelor și contestarea acestora sunt reglementate în Codul de procedură fiscală și asigurări (CPFA).

### 1. Principii

În CPFA sunt reglementate următoarele principii:

#### 1.1. Legalitate

Autoritățile de venituri și executorii publici acționează în cadrul competențelor acestora stabilite de lege și aplică legile în mod precis și uniform față de toate persoanele. Se aplică cu prioritate dispozițiile unui tratat internațional ratificat de Republica Bulgaria, promulgat și care a intrat în vigoare, ce sunt diferite de dispozițiile codului.

#### 1.2. Obiectivitate

În cadrul procedurii în temeiul codului, organele de venituri și executorii publici sunt obligați să stabilească imparțial faptele și circumstanțele relevante pentru drepturile, obligațiile și răspunderea contribuabililor. Actele emise se bazează pe faptele reale relevante pentru caz. Adevărul cu privire la fapte se stabilește conform regulilor și cu mijloacele prevăzute în acest cod.

#### 1.3. Autonomia și independența

Autoritățile de venituri și executorii publici realizează procedura corespunzătoare în mod individual, iar în cadrul îndeplinirii competențelor acestora sunt independenți și acționează doar pe baza legii.

#### 1.4. Atribuții din oficiu

Autoritățile de venituri și executorii publici sunt obligați să clarifice din oficiu, atunci când nu există nicio cerere de la părțile interesate, faptele și circumstanțele relevante pentru stabilirea și colectarea creanțelor publice, inclusiv pentru aplicarea scutirilor stabilite de lege.

#### 1.5. Buna credință și dreptul la apărare

Participanții la proceduri și reprezentanții acestora sunt obligați să-și

exercite drepturile procesuale cu bună credință și în conformitate cu bunele moravuri. Toate persoanele care sunt interesate de rezultatului unei proceduri au șanse procesuale egale de a participa la acestea pentru protecția drepturilor și intereselor legitime ale acestora. Este obligația autorităților de venituri și executorilor publici de a asigura participanților la proceduri posibilitatea de a-și exercita drepturile procesuale și dreptul la apărare.

## **2. Înregistrare**

Procedura de înregistrare generală este reglementată în capitolul unsprezece din CPFA, iar în unele legi se conțin reguli de înregistrare specială, cum ar fi înregistrarea în conformitate cu Legea privind taxa pe valoarea adăugată, care este examinată în Tema 2.

### **2.1. Persoane care nu sunt înscrise în registrul**

Nu sunt înscrise în registru în conformitate cu art. 81 CPFA, persoanele fizice rezidente și persoanele fizice și juridice străine, dacă sunt debitori doar pentru impozitul pe venituri care fac obiectul impozitării la sursă cu impozit final. Acestea sunt:

- persoanele fizice rezidente care sunt impozitate doar cu impozit final de la o sursă din Bulgaria și din străinătate pentru venituri din dividende și cote de lichidare în temeiul art. 38 din Legea privind impozitul pe veniturile persoanelor fizice (LIVPF);

- persoanele străine care primesc doar venituri impozabile cu impozit final în conformitate cu art. 37 și 38 LIVPF și art. 194 și 195 din Legea privind impozitul pe profit (LIP).

### **2.2. Înscrierea în registru în conformitate cu art. 81 CPFA**

Înscrierea în registrul comercial și în registrul BULSTAT precede înregistrarea la Agenția Națională de Venituri. Datele privind persoanele înscrise în registrul comercial și persoanele înscrise în registrul BULSTAT se introduc din oficiu de către direcția teritorială competentă corespunzătoare, pe baza datelor din registrul comerțului, respectiv din registrul BULSTAT.

Datele despre persoanele fizice rezidente și străine care fac obiectul înscrierii în registrul Agenției Naționale de Venituri (ANV), dar nu fac obiectul înregistrării într-un alt registru, sunt înscrise în registrul direcției teritoriale corespunzătoare pe baza primei declarații depuse legate de impozitarea fiscală sau contribuțiile obligatorii de asigurare.

Datele privind persoanele fizice străine cu adresa înregistrată de rezenți pe termen scurt și lung sunt înscrise în mod oficial de către direcția teritorială competentă corespunzătoare pe baza datelor cuprinse în Registrul unic pentru străini, ținut de Ministerul Afacerilor Interne. O altă înscrisiere a datelor pentru persoanele străine se realizează printr-un proces verbal conform art. 50 CPFA pe baza înscriierilor în alte registre oficiale (publice) sau a constatărilor efectuate după verificarea de către autoritatea de venituri. În acest caz, în cazul lipsei codului numeric personal sau al numărului personal al unui străin, persoanei i se atribuie un număr de ordine.

### 2.3. Cele mai importante circumstanțe pentru situația persoanei, care fac obiectul înscrierii în registru conform art. 81 CPFA

O circumstanță importantă este adresa de corespondență. Persoana primește toate comunicările despre actele emise sau acțiunile pe care administrația de venituri sau executorii publici le întreprind la adresa de corespondență. În legătură cu adresa de corespondență înregistrată în conformitate cu art. 28 CPFA, apar anumite consecințe juridice. Înmânarea prin atașarea la dosar se efectuează în cazul în care persoana, reprezentantul sau mandatarul său, un membru al unui organ de conducere sau un funcționar desemnat pentru a primi comunicări, nu este găsit/ă la adresa de corespondență, după cel puțin două vizite în decursul a 7 zile. Nu se efectuează vizite în cazul în care există dovezi incontestabile că adresa de corespondență nu există.

### 2.4. Încetarea înregistrării în conformitate cu art. 81 CPFA

Înregistrarea încetează prin decesul persoanei fizice sau prin eliminarea temeiului de efectuarea a acesteia. În registru se ține și se păstrează arhiva persoanelor cu înregistrare suspendată.

### **3. Inspecția și verificarea**

În CPFA sunt reglementate două proceduri de control - inspecția și verificarea. Inspecția este totalitatea acțiunilor autorităților de venituri care viziază stabilirea obligațiilor pentru impozite și a contribuțiilor obligatorii de asigurări sociale. Verificarea este totalitatea acțiunilor întreprinse de autoritățile de venituri privind respectarea legislației fiscale și de asigurări sociale. Prin verificare se pot identifica anumite fapte și circumstanțe relevante pentru obligațiile privind impozitele și contribuțiile obligatorii de asigurări sociale. Prin verificare nu se stabilesc obligații pentru impozite și contribuții obligatorii de asigurări sociale ale persoanei verificate.

#### **3.1. Constituirea procedurii de inspecție**

În cazul general, procedura de inspecție poate începe la inițiativa autorității competente relevante - autoritatea de venituri, autoritatea vamală sau autoritatea administrației municipale de venituri. În legătură cu cererea sau solicitarea contribuabilului, procedura poate începe atunci când se solicită modificarea obligațiilor pentru impozite și contribuții obligatorii de asigurări sociale prevăzute la art. 133 CPFA sau atunci când se solicită compensarea sau rambursarea sumelor plătite necuvenite în conformitate cu art. 129 CPFA și se atribuie efectuarea inspecției.

În timp ce se efectuează o verificare, fără a fi necesară atribuirea scrisă expresă, procedura de inspecție se constituie prin emiterea unui ordin de atribuire. Ordinul poate fi modificat printr-un ordin nou. Atunci când procedura de inspecție încetează, se emite de asemenea un ordin.

Ordinul de atribuire este emis de către:

- autoritatea de venituri a direcției teritoriale competente corespunzătoare, desemnate în conformitate cu regulile prevăzute la art. 8 CPFA. Codul obligă directorul teritorial să desemneze o autoritate situată în cadrul structurii direcției, care emite ordine de atribuire a inspecțiilor. Fiecare director teritorial stabilește această autoritate printr-un ordin separat, care este considerat a fi intern pentru autoritățile de venituri și nu se înmânează persoanei

inspectate. Persoana poate solicita o copie a acestui ordin de la direcția teritorială, însă această solicitare nu împiedică începerea inspecției;

- directorul executiv al ANV sau un director executiv adjunct numit de acesta. În aceste cazuri nu contează la care direcție teritorială este înregistrată persoana inspectată, întrucât directorul executiv sau directorul executiv adjunct poate desemna o inspecție pentru fiecare persoană și pentru toate tipurile de obligații;

- șeful departamentului vamal teritorial competent sau directorul Agenției „Vâmi”, atunci când se desemnează o inspecție pentru stabilirea obligațiilor cu privire la accize;

- o autoritate a administrației municipale de venituri, atunci când se desemnează o inspecție pentru stabilirea obligațiilor cu privire la impozitele locale.

Ordinul are un anumit conținut, care este reglementat la art. 113, alin. 1 din CPFA.

### 3.2. Termen pentru efectuarea inspecției și verificării

Termenul limită pentru efectuarea inspecției este de până la trei luni, iar în cazul în care acest termen este insuficient, se poate prelungi până la două luni cu ordin pentru prelungirea termenului de către autoritatea care a atribuit inspecția. În cazul în care și în decursul acestui termen inspecția nu este finalizată din cauza unei complexități deosebite de fapt a situației concrete, poate exista o nouă prelungire în total de până la cel mult trei ani, cu ordin de prelungire de la directorul executiv, emis pe baza unei propuneri motivate a directorului teritorial.

Termenul limită pentru efectuarea verificărilor nu poate fi mai mare de 6 luni, cu excepția cazului în care legea prevede altfel, de la data primei acțiuni procesuale care este certificată printr-un proces verbal sau o solicitare înmânată în conformitate cu art. 37, alin. 3 CPFA. În cazul în care perioada de 6 luni este insuficientă, aceasta poate fi prelungită până la 6 luni printr-o decizie a autorității care a atribuit verificarea.

### 3.3. Probe și mijloace de probă

Scopul principal al inspecției este de a se constata existența sau lipsa faptelor și circumstanțelor relevante pentru impozitarea fiscală. Prin urmare,

în cadrul acestor proceduri se colectează probele admisibile din cod. Nu fac obiectul probării: faptele bine cunoscute care sunt disponibile pentru un cerc nedefinit și larg de persoane din localitatea respectivă; faptele prezumate în cadrul cărora legea consideră că s-a ajuns la un anumit rezultat, deoarece s-a produs o anumită condiție prealabilă; faptele cunoscute în mod oficial de către autoritate. Autoritatea de inspecție trebuie să orienteze părțile cu privire la ce fapte consideră că nu fac obiectul probării, pentru a le oferi posibilitatea ca în cazul prezumțiilor care pot combătute să prezinte probe în sens contrar.

O excepție de la principiile generale pentru repartizarea sarcinii probei o reprezintă ipoteza prevăzută la art. 124, alin. 2 CPFA (care se referă la inspecție în conformitate cu art. 122 - determinarea bazei impozabile după semnele indirecte), conform căreia constatările de fapt sunt considerate adevărate până la proba contrarie.

Autoritatea de inspecție solicită în scris persoanei prezentarea de probe în termenul stabilit, iar persoana este obligată să prezinte dovezile relevante sau să indice toate persoanele, autoritățile de stat sau municipale la care se află acestea. Neîndeplinirea obligației persoanei inspectate de a prezenta probe nu poate împiedica emiterea actului de inspecție, întrucât legiuitorul a stabilit o presupunere în legătură cu probele solicitate, dar neprezentate. În situația în care persoana nu prezintă probele solicitate, autoritatea poate presupune că acestea nu există și atunci aceasta apreciază doar probele colectate în cadrul procedurii. Însă în cazul în care probele solicitate sunt prezentate până la expirarea termenului limită de prezentare a obiecțiilor împotriva raportului de inspecție, autoritatea este obligată să le examineze, pentru a fi în măsură să clarifice toate temeiurile de fapt și de drept și să fie emis un act legal.

La art. 154 CPFA este prevăzută posibilitatea de a ajunge la un acord între entitatea inspectată și autoritatea de inspecție cu privire la probele care vor fi considerate contestabile. În termenul de emitere a deciziei cu privire la contestația împotriva actului de inspecție se poate ajunge la un acord scris între autoritatea care a emis actul contestat și entitatea inspectată cu privire la probele care vor fi considerate contestabile. Acest acord trebuie să fie diferit de acordul

prevăzut la art. 20 din Codul de procedură administrativă, întrucât acesta din urmă înllocuiește actul, iar acordul cu privire la contestabilitatea probelor nu are legătură cu conținutul raportului de inspecție. Scopul acestui acord este de a se obține o economie procedurală, fără a se ataşa la dosar un volum mare de probe.

Tipurile de probe și mijloace de probă sunt:

### *3.3.1. scrise*

Acestea sunt principalele tipuri de probe în cadrul procedurilor conform CPFA. Probele scrise sunt prezentate în limba bulgară, iar la solicitarea din partea unei autorități de venituri entitatea este obligată să prezinte un document întocmit într-o limbă străină, însotit de o traducere exactă în limba bulgară făcută de un traducător autorizat. În cazurile în care documentul nu este prezentat cu o traducere exactă în termenul prevăzut, autoritatea poate efectua traducerea pe cheltuiala entității.

Documentele emise de dispozitive sau sisteme automate în conformitate cu termenii și condițiile stabilite într-un act normativ se consideră ca fiind documente private eliberate de persoana pe numele căreia este înregistrat dispozitivul sau sistemul, iar în cazul în care dispozitivul sau sistemul nu sunt înregistrate - de persoana pe amplasamentul căreia se află.

Sunt admise ca probe materialele tipărite cu date, certificate de către autoritate și depuse în baza legii pe suport tehnic sau în format electronic conform procedurii stabilite. Ca probe se admit materiale tipărite cu date de pe suporturi tehnice care sunt certificate de către entitate sau de o terță parte.

În cadrul procedurii de inspecție se pot da explicații scrise semnate de către persoana care le-a acordat și de către autoritatea în fața căreia s-au acordat. Terțele părți pot da explicații numai în cazurile prevăzute la art. 57, alin. 2 CPFA.

Dovezi scrise sunt și procesele verbale întocmite de către o autoritate sau de un funcționar în exercitarea atribuțiilor sale. Acestea sunt probe ale acțiunilor și declarațiilor făcute de către și în fața acestora și ale faptelor și împrejurărilor constataate. Procesul verbal este întocmit formă scrisă și are anumite detalii.

### **3.3.2. *corporale***

Ca probe corporale sunt colectate și verificate bunuri care pot servi la clarificarea faptelor și circumstanțelor din procedura respectivă.

Ca mijloace materiale de probă se pot aplica suporturi de date tehnice.

Probele materiale trebuie să fie descrise detaliat într-un proces verbal. Probele materiale se atașează la dosar, luându-se măsuri să nu se deterioreze sau modifice. Atunci când dosarul se predă de la o autoritate la alta, probele materiale sunt transmise împreună cu acesta. Probele materiale care din cauza dimensiunilor acestora sau din alte motive nu pot fi atașate la dosar, trebuie să fie după posibilități sigilate și lăsate în vederea depozitării la locurile specificate de către autoritate. Titlurile de valoare și celelalte valori sunt predate în vederea păstrării unei bănci comerciale, atunci când autoritatea nu poate asigura depozitarea acestora.

### **3.3.3. *expertiză***

În cazul în care pentru clarificarea anumitor aspecte care au apărut în cadrul procedurii de inspecție sunt necesare cunoștințe speciale, se poate atribui o expertiză. În cadrul efectuării inspecției pot apărea o serie de aspecte din domenii științifice sau practice individuale, care la rândul lor justifică reglementarea detaliată și explicită a expertizei conținute în CPFA. Expertiza se atribuie la inițiativa autorității sau la cererea entității.

### **3.3.4. *percheziție și confiscare***

Percheziția și confiscarea de către organele de poliție sunt admise în cazul în care la efectuarea inspecției sau verificării există date că în cadrul unei unități care face obiectul controlului se află bunuri, acte sau alte suporturi de informații, precum și în cazul în care există date cu privire la ascunderea faptelor și circumstanțelor legate de obligații și responsabilități pentru impozite și contribuții obligatorii de asigurări sociale, încălcări ale legislației fiscale și de securitate socială, mărfuri cu origine necunoscută.

## **4. Raportul de inspecție și actul de inspecție**

### **4.1. Raportul de inspecție (RI)**

Prin raportul de inspecție nu se stabilesc obligații, ci doar se face o propunere de stabilire a acestora și se descriu faptele și circumstanțele identificate în cadrul inspecției.

Raportul de inspecție este întocmit de autoritatea de inspecție în termen de cel mult 14 zile de la data expirării termenului de efectuare a inspecției și are anumite detalii.

La raportul de inspecție se anexează probele colectate, care fac parte integrantă din acesta. Raportul de inspecție împreună cu anexele se înmânează persoanei inspectate în termen de 3 zile de la data întocmirii acestuia. Persoana inspectată poate depune o obiecție scrisă și poate prezenta dovezi în termen de 14 zile de la data înmânării raportului de inspecție către autoritățile care au efectuat inspecția. În cazul în care termenul este insuficient, acesta se prelungește la cererea persoanei, dar nu cu mai mult de o lună.

Autoritățile de inspecție trebuie să notifice în scris autoritatea care a atribuit inspecția cu privire la întocmirea raportului de inspecție, în termen de 3 zile de la data întocmirii acestuia.

#### 4.2. Actul de inspecție (AI)

Actul de inspecție este emis după ce se clarifică toate faptele și circumstanțele relevante pentru caz. Eliberarea actului în cazul unor fapte și circumstanțe neclarificate poate conduce la un act neconform cu legea. Garanția de a emite un act legal este și cerința de a discuta obiecțiile ridicate împotriva raportului de inspecție și probele prezентate. Este posibil ca actul de inspecție să fie legal, dacă autoritatea nu și-a îndeplinit obligația de a discuta obiecțiile ridicate și probele prezентate? Practica judiciară admite că nediscutarea obiecțiilor părților nu constituie o încălcare procesuală semnificativă, doar atunci când acestea sunt în mod vizibil neîntemeiate. În cazul în care probele prezентate sunt în mod evident irelevante pentru situația de fapt și de drept, nediscutarea acestora nu ar trebui să compromită actul de inspecție emis.

În termen de 14 zile de la depunerea obiecției sau a expirării termenului pentru depunerea obiecției, autoritatea care a atribuit inspecția și șeful inspecției vor emite actul de inspecție. În cazul în care autoritățile nu reușesc să ajungă la un acord, actul de inspecție se eliberează de către o altă autoritate de venituri, desemnată de către directorul teritorial sau de o persoană autorizată de acesta, pe baza notificării în scris de la autoritatea care a atribuit inspecția.

Actul de inspecție este înmânat persoanei inspectate în termen de 7 zile de la data emiterii acestuia. Neîndeplinirea obligației de înmânare nu poate denatura actul emis, încrucișând aceasta este în urma emiterii actului. Momentul înmânării este relevant numai în ceea ce privește momentul inițial de la care începe să curgă termenul de contestare. Însă dacă actul de inspecție nu este înmânat (la termen sau deloc), contribuabilul poate fi informat cu privire la conținutul acestuia într-un alt mod. Atunci contestația împotriva actului poate fi depusă fără limită de timp, deoarece nu s-a determinat un moment inițial de la care începe să curgă termenul de contestare.

Raportul de inspecție este anexat la actul de inspecție și face parte integrantă din acesta. În actul de inspecție pot să nu fie expuse motive distincte, altele decât constatăriile de fapt și de drept ale raportului de inspecție, în cazul în care persoana inspectată nu a formulat obiecții și nu a prezentat dovezi împotriva raportului. Acesta este cazul în carea expunerea motivelor actului precede în timp emiterea actului în sine. În acest caz, autoritățile care emit actul de inspecție acceptă ca fiind motivele sale constatariile de fapt și de drept ale autorităților care au efectuat inspecția.

Însă autoritățile - emitente ale actului de inspecție sunt obligate din oficiu să clarifice faptele și circumstanțele relevante pentru stabilirea obligațiilor publice în virtutea atribuțiilor din oficiu, reglementate la art. 5 CPFA. Prin urmare, autoritățile care emit actul de inspecție nu sunt angajate prin valorile propuse ale datoriilor stabilite în raportul de inspecție. Acestea sunt angajate doar de normele juridice pe care trebuie să le interpreteze și să le pună în aplicare în mod corect, având în vedere toate dovezile adunate și discutate. În plus, autoritatea decizională din cadrul procedurii de contestare administrativă poate de asemenea să expună în decizia sa motive diferite de constatariile de fapt și de drept ale actului de inspecție, chiar și atunci când îl confirmă.

Pe parcursul inspecției sau la emiterea actului de inspecție, inclusiv a actului de inspecție în temeiul art. 122 CPFA, se pot dispune măsuri de garanțare preliminară.

O consecință a emiterii actului de inspecție este faptul că începe să curgă o perioadă de plată voluntară. În conformitate cu art. 127 CPFA, actul de inspecție face obiectul executării silite, după expirarea termenului de plată voluntară de 14 zile, cu excepția cazului în care executarea este suspendată în temeiul codului.

#### **4.3. Ordin de încetare a inspecției**

Procedura de inspecție poate fi încetată printr-un ordin al autorităților competente în cazul în care stabilirea obligațiilor sau a responsabilităților în cadrul procedurii specifice este inadmisibilă. În cazul în care autoritățile nu reușesc să ajungă de acord, ordinul de încetare se emite de către o altă autoritate de venituri, desemnată de directorul teritorial sau de o persoană autorizată de acesta, pe baza unei notificări scrise de la autoritatea care a atribuit inspecția.

Ordinul de încetare se înmânează persoanei inspectate în termen de 7 zile de la emiterea acestuia. Ordinul de încetare poate fi contestat conform procedurii generale de contestare a actului de inspecție.

### **5. Contestare**

#### **5.1. Contestare pe cale administrativă**

În conformitate cu CPFA, actele nu pot fi contestate prin protestul procurorului. Imposibilitatea de a începe procedura prin protestul procurorului predetermină și utilizarea termenului de „contestare“ în textele CPFA. Pentru procedura analogică în Codul de procedură administrativă se utilizează termenul „atacare“, deoarece reflectă ambele posibilități procedurale pentru inițierea unei proceduri de control asupra actului - depunerea unei contestații și depunerea unui protest.

Contribuabilul poate contesta actul de inspecție în întregime sau în părți individuale ale acestuia în termen de 14 zile de la înmânarea sa. În cadrul aceluiași termen se poate contesta și ordinul de încetare a procedurii.

Autoritatea decizională nu poate exercita controlul asupra acestui act din proprie inițiativă. Dat fiind fapul că actele de inspecție sunt un tip de acte administrative individuale, pentru acestea sunt valabile sesizarea prin

depunerea unei contestații către autoritatea decizională. Procedura de contestare administrativă este în cadrul unei singure instanțe - contestația se depune la autoritatea decizională, iar după actul său procedura de contestare poate continua numai în instanța de judecată.

Contestația împotriva actului de inspecție care a fost emis de către autoritatea de venituri se depune prin direcția teritorială către directorul relevant de la direcția de „Contestare și practică fiscală și de asigurări sociale“ (CPFAS) la departamentul central al ANV. Direcțiile „Contestare și practică fiscală și de asigurări sociale“ sunt cinci și se află în orașele Sofia, Varna, Burgas, Plovdiv și Veliko Tarnovo. Actele de inspecție prin care se stabilesc obligații pentru accize sunt contestate prin intermediul instituției vamale competente în fața directorului Agenției „Vămi“.

Actele de inspecție prin care se stabilesc, compensează, rambursează impozite și taxe locale sunt contestate în fața primarului municipiului, care exercită atribuțiile autorității decizionale în conformitate cu art. 152, alin. 2 CPFA (art. 4, alin. 1 coroborat cu alin. 5 din Legea privind impozitele și taxele locale - LITL). În aceste cazuri, contestația trebuie să fie depusă prin șeful unității pentru venituri locale din municipalitatea respectivă.

Pentru a-și produce acțiunea, contestația trebuie să fie depusă în formă scrisă, să fie scrisă în limba bulgară și să aibă un anumit conținut. Astfel se evidențiază cercul litigiului și părțile la acesta. La contestația se anexează procura, în cazul în care se depune prin mandatar, și probe scrise. Nu se anexează o copie pentru autoritate, întrucât aceasta a emis actul.

În termen de 7 zile de la primirea contestației, autoritatea prin care a fost depusă este obligată să completeze dosarul și să îl trimite autorității competente pentru soluționarea acestuia. După cum s-a menționat, autoritatea prin care a fost depusă plângerea nu are atribuții de verificare a admisibilității contestației, nici de a modifica actul emis de către aceasta după primirea contestației. Contestația este trimisă în original, iar probele la aceasta se anexează ca și copii certificate. Dacă dosarul nu este trimis la termen,

solicitantul poate trimite o copie a contestației direct la autoritatea decizională care trebuie să solicite imediat dosarul.

Verificarea cu privire la admisibilitatea contestației se efectuează de către autoritatea decizională. În cazul în care contestația are termenul depășit, aceasta nu este analizată de către autoritatea decizională, pentru care se emite o decizie. Decizia de a nu analiza contestația cu termen depășit sau de încetare a procedurii poate fi contestată în termen de 7 zile de la înmânarea acesteia în fața instanței administrative de la locația autorității decizionale. Instanța se pronunță într-o încheiere în termen de 30 de zile.

În ceea ce privește actul de inspecție, controlul pe cale administrativă este întotdeauna un control al conformității cu legea. Actele de inspecție declarative sunt emise numai în condițiile unei competențe angajante. De aceea, pentru acestea nu poate exista altă soluție decât cea stabilită în lege ca fiind singura. Din acest punct de vedere, contestarea pe cale administrativă și contestarea judiciară sunt asemănătoare.

Contestația nu are un efect suspensiv, deoarece nu suspendă executarea actului contestat, spre deosebire de contestarea în temeiul Codului de procedură administrativă. Pentru a suspenda caracterul executoriu al actului, trebuie să se formuleze o cerere separată cu privire la care autoritatea să se pronunțe pozitiv.

Autoritatea decizională analizează litigiul pe fond și se pronunță prin decizie motivată în termen de 60 de zile, care poate fi prelungit de comun acord între părți până la trei luni.

Autoritatea decizională poate confirma, modifica sau anula în totalitate sau parțial actul de inspecție în partea contestată. Actul prin care autoritatea se pronunță este o decizie care trebuie să fie motivată. Autoritatea decizională se pronunță în principiu pe fond. Aceasta returnează dosarul numai în cazuri enumerate în mod expres. În cazul în care termenul de prescripție a expirat în cursul procedurii de inspecție și s-a admis obiecția pentru expirarea prescripției, autoritatea decizională se pronunță cu privire la temeiul și cantumul datoriei, indicând în mod explicit faptul că actul de inspecție nu face obiectul executării silite. Acest lucru este necesar, întrucât actul de inspecție

face obiectul executării și reprezintă un temei de executare valabil, cu toate că a fost contestat.

### 5.2. Contestare pe calea instanței

Actul de inspecție poate fi contestat în fața instanței în partea care nu a fost anulată în cadrul contestației pe cale administrativă. Contestația se depune prin autoritatea decizională în fața instanței administrative de la locația acesteia. Termenele limită pentru depunerea contestației sunt:

- termen de 14 zile care curge la de primirea deciziei exprese a autorității decizionale;
- termen de 30 de zile care începe de la expirarea termenului de dispunere a unei decizii exprese în cazul confirmării tacite a actului de inspecție;
- fără limită de timp, atunci când se solicită declararea nulității actului de inspecție.

Au competența de a analiza contestația împotriva actului de inspecție emis de către o autoritate de venituri: Tribunalul Administrativ - Sofia, Tribunalul Administrativ - Varna, Tribunalul Administrativ - Burgas, Tribunalul Administrativ - Plovdiv și Tribunalul Administrativ - Veliko Tarnovo.

Atunci când se contestă un act de inspecție prin care s-au stabilit, compensat, rambursat impozite și taxe locale, competența de a analiza contestația este a fiecărei instanțe administrative, din cauza faptului că autoritatea decizională este primarul municipiului.

Atunci când se contestă un act de inspecție, prin care s-au stabilit obligații pentru accize, instanța competentă este Tribunalul Administrativ - orașul Sofia.

Instanța apreciază legalitatea și temeinicia actului de inspecție, având în vedere faptul dacă emis de o autoritate competentă și în forma corespunzătoare, dacă s-au respectat dispozițiile procesuale și de drept material cu privire la emiterea acestuia.

Instanța soluționează litigiul pe fond, putând anula parțial sau integral actul de inspecție, sau poate respinge contestația. La contestarea actului de inspecție, instanța nu poate returna dosarul pentru pronunțare autorității care a

emis actul, oferindu-i instrucțiuni obligatorii privind interpretarea și aplicarea legii. Această posibilitate se aplică și altor acte emise în conformitate cu CPFA.

În cazul în care termenul de prescripție a expirat pe parcursul procedurii de inspecție și a fost admisă o contestație cu privire la expirarea prescripției, instanța se pronunță cu privire la temeiul și quantumul obligației, indicând în mod expres faptul că actul de inspecție nu face obiectul executării silite.

Fiecare dintre părți poate contesta deciziei primei instanțe printr-un apel în recurs depus la Curtea Supremă Administrativă, a cărei hotărâre este definitivă. Procedura de apel în recurs este reglementată de Codul de procedură administrativă.

Hotărârea judecătorească care a intrat în vigoare poate fi anulată în conformitate cu Codul de procedură administrativă.

**Expunerea este în conformitate cu cadrul normativ în vigoare la data de 1 ianuarie 2018.**

#### **BIBLIOGRAFIE UTILIZATĂ:**

1. Минкова, Г., М. Петров, Данъчно-осигурителен процес, С., 2007;
2. Минкова, Г., Н., Чилова, Помагало по данъчно право, С., 2015;
3. Ordonanța Plenului Curții Supreme nr. 4/76;
4. Hotărârea nr. 7178/09 a Curții Supreme Administrative;
5. Hotărârea nr. 8509/09 a Curții Supreme Administrative;
6. Hotărârea nr. 1145/09 a Curții Supreme Administrative;
7. Hotărârea nr. 7016/09 a Curții Supreme Administrative;
8. Hotărârea nr. 2766/09 a Curții Supreme Administrative;
9. Hotărârea nr. 4358/09 a Curții Supreme Administrative;
10. Hotărârea nr. 3604/09 a Curții Supreme Administrative;
11. Hotărârea nr. 10186/09 a Curții Supreme Administrative;
12. Hotărârea nr. 7016/09 a Curții Supreme Administrative;
13. Hotărârea nr. 5151/09 a Curții Supreme Administrative;
14. Hotărârea nr. 6773/09 a Curții Supreme Administrative.

## TEMA 2 - TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

### 1. Cadrul juridic

În Republica Bulgaria, taxa pe valoarea adăugată (TVA) este reglementată de Legea privind taxa pe valoarea adăugată (LTVA) și Regulamentul de aplicare a acesteia, în care au fost adoptate directivele Uniunii Europene (UE), deoarece este vorba despre un impozit care funcționează în cadrul Uniunii ca un singur sistem.

### 2. Obiectul impozitării

#### 2.1. Tipuri de obiecte ale impozitării

Obiectul impozitării în conformitate cu LTVA sunt:

*2.1.1. livrările (tranzacțiile) de mărfuri sau servicii, efectuate pe teritoriul Republicii Bulgaria*

În cadrul rulajului economic, livrarea cel mai des impozabilă cu TVA este vânzarea comercială a mărfurilor. Cu toate acestea, legea fiscală reglementează conceptul propriu de livrare (vânzare, schimb, și în unele cazuri și transfer gratuit) al mărfurilor. Livrarea mărfurilor este transferul dreptului de proprietate sau al unui alt drept material asupra mărfurilor.

Tot ceea ce are un caracter substanțial (material) și care este permanent atașat la pământ sau se poate mișca reprezentă o marfă, iar la transferul acestia are loc o livrare. Tranzacțiile în care prestația este doar bănească (banii și valuta străină în circulație) nu fac obiectul impozitării cu TVA. Mărfuri sunt de asemenea și: energia electrică, gazul, apa, energia termică sau de răcire și altele asemenea, precum și software-ul standard. Energia, gazul și apele nu sunt de natură materială, ci sunt echivalate cu bunuri în virtutea art. 110, alin. 2 din Legea Proprietății, ceea ce de asemenea se admite și prin legea fiscală.

Pentru ca o livrare impozabilă să aibă loc, trebuie să existe un transfer de proprietate sau constituirea unor drepturi materiale limitate asupra unor mărfuri. Din punct de vedere fiscal și juridic, tranzacțiile prin care se transferă

drepturi asupra mărfurilor în schimbul unei prestații reciproce, sunt: vânzarea și schimbul. Echivalente cu livrarea de mărfuri sunt ipotezele reglementate la art. 6, alin. 2 și 3 din LTVA, printre care se menționează în mod expres și transferul gratuit (donația) de proprietate sau alt drept real asupra mărfurilor.

Un serviciu este orice are valoare și este diferit de mărfuri, de banii în circulație și de valuta străină, care sunt utilizate ca mijloc de plată. În cadrul serviciilor care fac obiectul impozitării sunt incluse: contractul de fabricație (efectuarea de reparații, întocmirea unui proiect arhitectural, servicii de consultanță, cercetări de marketing, asigurarea de legături telefonice etc.), contractul de achiziții publice, contractul de transport și expediere, contractul de comision, acordarea unui drept de utilizare cu titlu oneros a mărfurilor în temeiul contrac-tului de obligațiuni, semnarea unui contract de abținere de la anumite acțiuni și altele. La art. 9, alin. 2 și 3 LTVA sunt reglementate cazuri care sunt echivalente cu livrări de servicii. Acestea includ furnizarea gratuită de servicii.

Furnizarea unui serviciu este prestarea acestuia.

Legiuitorul a reglementat o serie de livrări ca fiind scutite, acest lucru referindu-se și la livrările și achizițiile intracomunitare. Sunt scutite: serviciile de sănătate; asistența socială și asigurările legate de acestea; livrările legate de educație, cultură și religie; livrările legate de terenuri și clădiri; serviciile financiare și de asigurări; serviciile poștale; jocurile de noroc. Scutirea se efectuează având în vedere activitatea desfășurată care ori are un caracter specific (servicii financiare și de asigurări), ori are scopuri non-profit (sănătate, asistență socială, cultură, religie). Există o categorie specială de livrări scu-tite, în care poate intra orice livrare, indiferent de domeniul de activitate în care se efectuează. Acestea sunt livrările de mărfuri sau servicii pentru care nu a fost utilizat credit fiscal;

#### *2.1.2. livrările intracomunitare*

Este vorba despre livrări de mărfuri transportate de către sau în numele furnizorului, care este persoană înregistrată conform LTVA, sau al beneficiarului de pe teritoriul țării către teritoriul unui alt stat membru, în cazul în care beneficiarul este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neim-pozabilă înregistrată în scopuri de TVA în alt stat membru;

### ***2.1.3 achiziția intracomunitară***

Această ipoteză este valabilă la dobândirea dreptului de proprietate asupra unor mărfuri, precum și primirea efectivă a unor mărfuri în situațiile prevăzute la art. 6, alin. 2, care se transmit sau se transportă pe teritoriul țării de pe teritoriul unui alt stat membru, în cazul în care furnizorul este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA într-un alt stat membru;

### ***2.1.4. importul de mărfuri***

Se impozitează importul unor mărfuri din afara Uniunii care provin din trete state pe teritoriul țării sau a unor mărfuri din Uniune, care vin în țară din teritoriile trete care fac parte din uniunea vamală a UE.

Este scutit de impozit importul de mărfuri pentru care prin lege sau printr-un tratat internațional ratificat și promulgat în mod corespunzător, se prevede scutirea importurilor de impozite, cotizații sau alte creație (plăți, impuneri) cu efect echivalent al unui impozit direct.

Face obiectul rambursării TVA-ul plătit în țară pentru mărfurile care sunt exportate din aceasta de către persoane străine.

## **2.2. Locul efectuării livrării**

Legiuitorul introduce reguli speciale pentru determinarea locului de executare a livrării, fiind prevăzute o varietate de ipoteze. Locul de executare este un element important al impozitării indirecte cu TVA, deoarece în conformitate cu stabilirea acestuia se soluționează aspectul cu privire la impunerea livrării pe teritoriul respectiv. Spre exemplu, la art. 20a din LTVA este cuprins un cadru legislativ privind livrările legate de podul „Vidin - Calafat”. Locul de executare a livrării serviciului pentru care se colectează taxa de trecere de la Podul de frontieră combinat „Vidin - Calafat“ este: pe teritoriul Republicii Bulgaria, atunci când direcția călătoriei este din Bulgaria către România; pe teritoriul României, atunci când direcția călătoriei este din România către Bulgaria.

În scopul determinării locului de executare a livrării de mărfuri sau servicii, achiziției intracomunitare și importului de mărfuri legate de întreținerea sau reparația Podului de frontieră combinat „Vidin - Calafat“, se presupune că mijlocul podului este granița teritorială dintre Republica Bulgaria și România.

Livrarea de mărfuri sau servicii, achiziția intracomunitară și importul de mărfuri legate de întreținerea sau repararea porțiunii podului pe teritoriul Republicii Bulgaria este cu locul de executare pe teritoriul țării. Livrarea de mărfuri sau servicii, achiziția intracomunitară și importul de mărfuri legate de întreținerea sau repararea porțiunii podului pe teritoriul României, este cu locul de executare pe teritoriul României.

### 2.3. Faptul generator

Aspectul cu privire la momentul când se consideră livrarea ca fiind realizată din punctul de vedere al legislației fiscale este asociat cu aspectul referitor la data apariției faptului generator, adică cu privire la data la care persoana este obligată să perceapă TVA. Ca regulă generală, faptul generator apare la data la care dreptul de proprietate asupra bunului a fost transferat sau serviciul a fost efectuat. În plus față de această regulă generală, în lege sunt prevăzute o serie de ipoteze speciale care implică apariția faptului generator, precum și norme distințe cu privire la apariția faptului generator și exigibilitatea taxei la livrările și achizițiile intracomunitare.

Atunci când înainte de a se produce faptul generator, se efectuează plata în avans integrală sau parțială, impozitul devine exigibil în momentul încasării plății, cu excepția plății primite în legătură cu o livrare intracomunitară. În astfel de cazuri, tranzacția nu este finalizată, astfel încât este posibil ca la încheierea acestea să se identifice diferențe între plățile în avans efectuate și baza de impozitare stabilită definitiv. Pentru eliminarea neconformității, modificările sunt documentate prin emiterea unei notificări la factură.

Prin urmare, punerea în aplicare a oricărei dintre părțile la tranzacție (âtât plata, cât și transferul de proprietate, constituirea unor drepturi materiale limitate asupra mărfurilor sau prestarea serviciului) este un temei de percepere a TVA.

În cadrul importului, mărfurile trebuie să treacă frontieră vamală pentru a se percepe TVA. De aceea, faptul generator la importul de mărfuri are loc și taxa devine exigibilă la data la care apare obligația de a plăti taxe vamale de import pe teritoriul țării sau ar trebui să apară, inclusiv în cazul în care

obligația de taxe vamale nu există, sau valoarea acestora este zero. În unele cazuri, faptul generator apare și taxa devine exigibilă atunci când se finalizează formalitățile vamale.

### **3. Persoane impozabile**

O persoană impozabilă este orice persoană care desfășoară o activitate economică independentă (AEI), indiferent de scopurile și rezultatele acesteia.

Conceptul de „activitate economică independentă” are un conținut mai larg decât conceptul de „activitate comercială”. Acest lucru se datorează faptului că nu sunt comercianți: persoanele fizice care desfășoară activități agricole; meșteșugarii; persoanele care prestează servicii prin munca personală sau care desfășoară o profesie liberă (în practică obiectul litigiilor a fost înțelegerea naturii activității realizate de notari, avocați și executori judecătoreschi privați); persoanele care prestează servicii hoteliere prin oferirea de camere în locuințele ocupate de acestea (art. 2 Legea comercială). Cu toate acestea, toate aceste persoane pot desfășura o activitate economică independentă.

În sensul LTVA, o activitate economică independentă este activitatea producătorilor, comercianților și persoanelor care prestează servicii, inclusiv în domeniul activităților miniere și agriculturii, precum și exercitarea de profesii libere, inclusiv de executor judecătoresc privat și notar. Activitatea economică independentă este și orice activitate desfășurată în mod regulat sau conform ocupației în schimbul unei remunerații, inclusiv exploatarea patrimoniului corporal și necorporal în scopul obținerii de venituri regulate din acesta.

Din definițiile juridice de mai sus prevăzute în lege, se pot deduce următoarele criterii pentru definirea activității economice independente:

(a) activitatea trebuie să fie efectuată în mod individual și permanent de o persoană fizică sau juridică și pe propria cheltuială. În cazul în care o persoană desfășoară activitatea în favoarea unei alte persoane, fiind desemnată prin contract de muncă sau alt contract similar (contract de management și control), nu are loc o activitate economică independentă. Muncitorul sau angajatul își oferă forța de muncă angajatorului, în schimbul căreia primesc o

remunerație de muncă, astfel încât acestea nu desfășoară o activitate pe cont propriu și pe propriul risc;

b) atunci când se transferă sau se pune la dispoziție în vederea utilizării o proprietate, sau se constituie drepturi materiale limitate, acest lucru trebuie să fie făcut conform ocupației în scopul obținerii de venituri, și nu trebuie să fie cazuri izolate din domeniul prestării de servicii civile;

c) în cazul în care activitatea este efectuată de către o autoritate de stat sau locală, aceasta în principiu nu este activitate economică independentă, doar livrările pot duce la denaturări semnificative ale regulilor de concurență sau se efectuează anumite livrări - spre exemplu servicii electronice, de comunicații; aprovizionarea cu apă, gaz, energie electrică sau abur; transportul de mărfuri; servicii ale porturilor și aeroporturilor; transportul de călători etc.

Existența unei activități economice independente nu se referă la importul de mărfuri, care se impozitează și atunci când mărfurile sunt destinate consumului personal. Acest lucru reiese din modul de formulare a scutirilor de la impozitarea importurilor prevăzut la art. 58 LTV. Ca fiind scutite de impozitare la import sunt specificate în mod expres: importul de mărfuri în bagajul personal al pasagerilor; importul de bunuri personale primite ca moștenire; importul de bunuri personale utilizate de către persoane fizice care se mută la locul lor obișnuit de reședință în Uniunea Europeană; importul de bunuri în legătură cu formarea unei căsătorii; importul de bunuri de uz casnic utilizate după încheierea șederii temporare în afara Uniunii Europene etc.

Pentru desemnarea părților la o livrare impozabilă, legea utilizează noțiunile de „furnizor” și „beneficiar”. Furnizorul este persoana care efectuează livrarea de mărfuri sau servicii, iar beneficiarul este persoana care primește mărfurile sau serviciile. Furnizorul este persoana impozabilă, deși beneficiarul plătește impozitul care este inclus în prețul mărfurilor sau serviciilor. Acest „transfer” al sarcinii fiscale dintr-o parte a tranzacției (livrarea) către cealaltă reprezintă o impozitare indirectă, deoarece beneficiarul, deși nu este obligat să perceapă și să vireze impozitul, suportă sarcina fiscală plătind prețul.

#### **4. Înregistrarea și anularea înregistrării**

Persoanele sunt înregisterate conform LTV, pentru a percepe impozite și a utiliza credit fiscal. Agenția Națională de Venituri creează și păstrează un registru special pentru TVA, care face parte din registrul general și care a fost discutat în Tema 1. Prin înscrierea în registru, persoanele primesc un număr de identificare în scopuri de TVA, în fața căruia este pus semnul „BG“.

Înregistrarea în scopuri de TVA este de două tipuri: obligatorie și optională (voluntară).

##### **4.1. Înregistrarea obligatorie**

Orice persoană impozabilă cu cifră de afaceri impozabilă de 50.000 leva bulgărești sau mai mult pentru o perioadă de cel mult ultimele 12 luni consecutive (ceea ce înseamnă că cifra de afaceri poate fi realizată și într-o perioadă mai scurtă - spre exemplu pentru o lună) înainte de luna curentă este obligată ca în termen de 7 zile de la expirarea perioadei fiscale pe parcursul căreia a atins această cifră de afaceri, să depună o cerere de înregistrare în temeiul acestei legi. Atunci când cifra de afaceri este atinsă pentru o perioadă de cel mult două luni consecutive, inclusiv cea curentă, persoana este obligată să depună cererea în termen de 7 zile de la data la care a atins cifra de afaceri.

Cifra de afaceri impozabilă este suma bazelor de impozitare realizate de către persoana respectivă:

- livrările impozabile, inclusiv cele impozabile cu cotă zero;
- livările de servicii financiare conform art. 46 LTV, care sunt livrări scutite, dar sunt luate în considerare pentru determinarea cifrei de afaceri, atunci când se referă la activitatea principală a persoanei;
- livrarea de servicii de asigurare conform art. 47 LTV, care sunt scutite, dar sunt luate în considerare pentru determinarea cifrei de afaceri, atunci când sunt legate de activitatea principală a persoanei.

La determinarea cifrei de afaceri impozabile nu sunt incluse livrările de active imobilizate, utilizate în activitatea persoanei, și livrările pentru care impozitul este exigibil de la beneficiar.

Legiuitorul reglementează și alte cazuri în care înregistrarea este obligatorie - spre exemplu la achizițiile intracomunitare de mărfuri.

#### 4.2. Înregistrarea voluntară

Orice persoană care nu este obligată să se înregistreze poate face acest lucru în mod voluntar. În cadrul valabilității LTVA au existat perioade în care persoanele nu se puteau înregistra în mod voluntar, ci făceau doar obiectul înregistrării obligatorii. Cu toate acestea, în prezent legiuitorul a stabilit ambele tipuri de înregistrare.

#### 4.3. Procedura de înregistrare și de anulare a înregistrării

##### 4.3.1. Înregistrarea

Înregistrarea se efectuează atunci când persoana care este obligată sau are dreptul să se înregistreze, depune la direcția teritorială competentă a Agenției Naționale de Venituri o cerere de înregistrare conform formular sau declară înregistrarea voluntară la Agenția de Înscrieri, care se poate realiza după date de 1 ianuarie 2019. De atunci persoanele vor putea declara că doresc să se înregistreze în scopuri de TVA în fața Agenției de Înscrieri la declararea înscrierii înregistrării inițiale în temeiul capitolului al doilea din Legea regiștrului comerțului și registrul persoanelor juridice non-profit.

Autoritatea de venituri efectuează verificarea temeiului de înregistrare și emite un act prin care efectuează sau refuză în mod motivat să efectueze înregistrarea.

Înregistrarea se poate face și de către autoritatea de venituri, care constată că o persoană nu și-a îndeplinit la termen obligația de depunere a unei cereri de înregistrare. În acest caz, autoritatea de venituri eliberează un act de înregistrare.

Data înregistrării este data înmânării actului de înregistrare.

La cererea persoanei i se acordă și un certificat de înregistrare, protejat cu folie de plastic, conform formular.

##### 4.3.2. Încetarea înregistrării (anularea înregistrării)

Încetarea înregistrării (anularea înregistrării) este o procedură în urma căreia după data de anulare a înregistrării persoana nu are dreptul de a

percepe taxa și de a deduce credit fiscal. Similar înregistrării, anularea înregistrării are loc în două moduri, în funcție de cine inițiază procedura:

- persoana înregistrată, în cazul în care există un temei de anulare a înregistrării - obligatorie sau optională. În acest caz, persoana va depune o cerere la autoritatea competentă de venituri care efectuează verificarea și emite sau refuză să emită un act de anulare a înregistrării;

- autoritatea de venituri care emite actul de anulare a înregistrării, atunci când constată faptul că persoana nu și-a îndeplinit obligația de anulare a înregistrării.

## 5. Baza de impozitare

### 5.1. Pentru livrările pe teritoriul țării, livrările și achizițiile intracomunitare

Baza de impozitare se determină în temeiul a tot ceea ce implică remunerația primită de către sau datorată furnizorului în legătură cu livrarea, stabilită în leva și stotinki bulgărești, fără TVA. Nu se consideră remunerație în cadrul unei livrări orice plăți de penalități și dobânzi de natură compensatorie. În baza de impozitare sunt incluse de asemenea:

- toate celelalte impozite și taxe, inclusiv accizele, în cazul în care acestea sunt datorate pentru livrare;

- toate subvențiile și finanțările legate direct de livrare;

- cheltuielile accesoriei calculate de către furnizor beneficiarului, cum ar fi comisioanele, ambalarea, transportul, asigurarea și altele, direct legate de livrare;

- valoarea materialelor sau recipientelor de ambalare obișnuite sau uzuale, în cazul în care nu fac obiectul returnării sau dacă beneficiarul nu este o persoană impozabilă; în cazul în care aceste materiale sau recipiente de ambalare sunt returnate de către beneficiar, baza de impozitare se reduce cu valoarea acestora la returnare;

- serviciul ulterior de garanție al mărfurilor;

- valoarea păstrată de către beneficiar ca garanție de bună execuție.

## 5.2. La import

Baza de impozitare la import este valoarea vamală, majorată cu următoarele, în măsura în care nu sunt incluse în aceasta:

- impozitele, taxele vamale, cotizațiile și taxele datorate în afara teritoriului țării, și taxele vamale, accizele și alte taxe datorate la import pe teritoriul țării;

- cheltuielile legate de import, cum ar fi comisionul, ambalarea, transportul și asigurarea, efectuate până la prima destinație a mărfurilor pe teritoriul țării;

- cheltuielile asociate cu transportul mărfurilor de pe teritoriul țării până pe teritoriul unui alt stat membru, atunci când în documentele de însoțire a mărfurilor este indicat faptul că mărfurile sunt destinate celuilalt stat membru.

## **6. Documentarea și declararea**

### 6.1. Documentarea

Documentul fiscal poate fi: o factură, o notificare la aceasta sau un proces verbal. Documentele fiscale pot fi emise manual sau automatizat.

Factura este emisă cel puțin în două exemplare - pentru furnizor și pentru beneficiar, și are anumite detalii. Pe lângă datele privind numărul facturii, data și locul eliberării acesteia, pentru furnizor și beneficiar, precum și pentru livrare, în aceasta trebuie să se evidențieze baza de impozitare, pe o linie separată TVA-ul perceput și valoarea totală de livrare, care reprezintă baza de impozitare plus TVA și modalitatea de plată - în numerar sau prin transfer bancar. Sumele de pe factură pot fi indicate în orice monedă, cu condiția ca baza de impozitare și valoarea taxei să fie indicate în leva bulgărești.

În cazul în care taxa este exigibilă de la beneficiar, în factură nu se indică valoarea taxei și cota de impozitare. În acest caz, în factură se înscrie „taxare inversă”, precum și motivul pentru aceasta.

La modificarea bazei de impozitare a unei livrări sau la rezilierea unei livrări pentru care s-a emis o factură, furnizorul este obligat să emită o notă la factură. În cazul creșterii bazei de impozitare se emite o notă de debit, iar în cazul scăderii bazei de impozitare sau la rezilierea livrărilor - o notă de credit.

Procesul verbal se emite în cazurile prevăzute la art. 117 LTVA.

Orice persoană înregistrată și neînregistrată în baza acestei legi este obligată să înregistreze și să raporteze livrările/vânzările efectuate de aceasta într-un punct comercial prin emiterea unui bon de casă dintr-un dispozitiv fiscal (bon fiscal) sau prin emiterea unui bon de casă dintr-un sistem automatizat integrat de gestionare a activității comerciale (bon din sistem), indiferent de faptul dacă se solicită un alt document fiscal. Beneficiarul este obligat să primească bonul fiscal sau din sistem și să le păstreze până la părăsirea punctului comercial.

## **6.2. Declararea**

Persoanele înregistrate țin în mod obligatoriu un jurnal de cumpărări și un jurnal de vânzări. În jurnalul de vânzări sunt evidențiate documentele fiscale emise de către persoană pentru perioada pentru care au fost emise. În jurnalul de cumpărări sunt evidențiate documentele fiscale primite de persoana respectivă, acest lucru având loc cel târziu până la cea de a douăsprezecea perioadă fiscală următoare perioadei fiscale în care au fost emise.

Perioada fiscală este de o lună, iar în general coincide cu luna calendaristică și este mai scurtă, atunci când persoana se înregistrează sau își anulează înregistrarea. Pentru fiecare perioadă fiscală, persoana înregistrată depune o declarație decont întocmită pe baza jurnalului de cumpărări și a jurnalului de vânzări. Declarația decont, jurnal de cumpărări și jurnalul de vânzări se depun la direcția teritorială corespunzătoare a Agenției Naționale de Venituri până la data de 14 inclusiv a lunii următoare perioadei fiscale la care se referă. Spre exemplu până la data de 14 martie se depune declarația și registrele pentru luna februarie.

În cazul decesului unei persoane fizice sau a unei persoane fizice - comerciant unic, declarația și registrele pentru ultima perioadă fiscală se depun de către moștenitori sau legatari în termen de 2 luni de la primirea succesiunii, dar nu mai târziu de data de 14 inclusiv a lunii următoare celei de a 6-a luni de la data decesului defunctului. Sunt declarate circumstanțe suplimentare cunoscute, iar în termen de o lună de la cunoașterea acestora moștenitorii

depun declarații noi și registre de raportare. O declarație depusă de un moștenitor este folosită și de către ceilalți moștenitori.

Erorile din declarație și registrele de raportare pot fi corectate. În cazul în care erorile sunt constatate până la expirarea termenului limită de depunere a declarației decont, acestea sunt refăcute, persoana efectuând corecțiile necesare și depunând din nou declarația și registrele de raportare. În cazul în care termenul de depunere a declarației decont a expirat, erorile sunt corectate, iar persoana trebuie să evidențieze documentele fiscale omise în registrul pentru aceeași perioadă și să informeze autoritatea competentă de venituri, pentru a se modifica obligația privind TVA-ul pentru perioada respectivă.

## 7. Importul

### 7.1. Cota de impozitare și valoarea impozitului

Cota de impozitare este de 20 la sută, iar în sectorul turismului cota de impozitare este de 9 la sută.

În situațiile de export, transport internațional și altele, cota de impozitare este zero, caz în care nu se percepe taxa, însă persoana are dreptul la credit fiscal pentru mărfurile și serviciile legate de livrare.

În cazul livrărilor scutite de asemenea nu se percepe TVA, însă persoana nu are dreptul la credit fiscal pentru livrările care preced livrarea scutită.

Furnizorul percepe taxa, cu excepția importului, unde taxa este percepută de către autoritățile vamale.

Valoarea impozitului pentru fiecare livrare sau import se stabilește prin înmulțirea bazei de impozite cu cota.

Atunci când în cadrul negocierii livrării nu este menționat în mod explicit faptul că taxa este datorată separat, se presupune că aceasta este inclusă în prețul convenit. Taxa este considerată a fi inclusă în prețul anunțat și atunci când se oferă mărfuri care fac obiectul vânzării cu amănuntul în rețeaua comercială.

Taxa percepută nu face obiectul plății, întrucât taxa care face obiectul plății este suma totală, care include taxa percepută pentru toate livrările

impozabile și importurile efectuate de către persoana impozabilă, mai puțin taxa pe care alte persoane au perceput-o pentru livrări primite de la persoana respectivă și pentru care are dreptul la credit fiscal.

Obligația fiscală se calculează lunar și face obiectul plătii până la data de 14 a lunii următoare, astfel termenul limită de depunere a declarației decont și a registrelor contabile coincide cu termenul de plată a TVA-ului datorat.

### 7.2. Creditul fiscal

Creditul fiscal este suma taxei pe care persoana înregistrată are dreptul să o deducă din obligațiile sale fiscale pentru:

- mărfurile sau serviciile primite de aceasta în cadrul unei livrări impozabile;
- importurile realizate de acesta;
- impozitul exigibil de la aceasta în calitate de plătitor.

Persoana are dreptul la credit fiscal dacă mărfurile și serviciile sunt utilizate pentru efectuarea de către acesta a unor livrări impozabile.

Persoana are dreptul de a deduce credit fiscal pentru activele achiziționate sau dobândite în alt mod sau pentru activele importate în sensul Legii contabilității înainte de data înregistrării sale în scopuri de TVA, care sunt disponibile la data înregistrării.

Pentru a-și exercita dreptul la credit fiscal, este necesar să fie îndeplinite anumite cerințe, și anume trebuie să existe:

- un document fiscal întocmit în conformitate cu cerințele în care taxa este indicată pe un rând separat;
- un document vamal de import în care persoana este indicată ca importator;
- un document de plată - în unele cazuri;
- alte documente necesare.

Persoana își poate exercita dreptul de deducere a creditului fiscal pentru perioada fiscală în cursul căreia a apărut acest drept, sau într-una dintre următoarele 12 perioade fiscale, prin:

- includerea valorii creditului fiscal la determinarea rezultatului în declarația decont pentru perioada respectivă;
- indicarea documentului fiscal din jurnalul de cumpărări pentru aceeași perioadă.

**Expunerea este în conformitate cu cadrul normativ în vigoare la data de 1 ianuarie 2018.**

#### **BIBLIOGRAFIE UTILIZATĂ:**

1. Кондарев, И., Коментар на Закона за данъка върху добавената стойност, В: Новото данъчно законодателство за 2018 г., С., 2018;
2. Минкова, Г., Данъчни задължения, С., 2012;
3. Петков, Г., Данъчно облагане на приходите на бюджетните предприятия по реда на ЗКПО, Финанси и право, 2004, vol. 11;
4. Тихолов, Ст., Данъчно третиране на доставки на стоки и услуги по чл. 6, ал. 3, т. 1 и чл. 9, ал. 3, т.1 ЗДДС, Финанси и право, 2011, vol. 1;
5. Hotărârea nr. 7 din data de 23.04.2007 a Curții Constituționale (Publicată în Monitorul Oficial, nr. 37/2007);
6. Directiva nr. 24-00-31/08.05.2007 a ANV privind unificarea practicii de aplicare a dispoziției prevăzute la art. 3 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată în legătură cu Hotărârea Curții Constituționale nr. 7 din data de 23.04.2007;
7. Decizia interpretativă nr. 3 din data de 06.06.2008 a Curții Supreme Administrative din dosarul comercial nr. 2/2008.

## **TEMA 3 - IMPOZITUL PE VENITURILE PERSOANELOR FIZICE**

### **1. Cadrul juridic**

În Republica Bulgaria, impozitul pe venitul persoanelor fizice este reglementat în Legea privind impozitul pe veniturile persoanelor fizice (LIVPF), care adoptă principii de bază aplicabile și în celelalte state membre ale Uniunii Europene.

### **2. Obiectul impozitării**

Obiectul impozitării în conformitate cu LIVPF sunt veniturile în bani sau în natură primite de persoanele fizice.

### **3. Persoanele impozabile**

Persoanele impozabile sunt persoanele fizice rezidente și străine.

Persoanele fizice rezidente sunt cele pentru care este valabilă cel puțin una dintre următoarele ipoteze:

- au adresă permanentă în Bulgaria, adresa fiind stabilită în conformitate cu Legea privind documentele personale bulgare;

- locuiesc pe teritoriul Bulgariei pentru mai mult de 183 de zile în fiecare perioadă de 12 luni. Ziua de ieșire și ziua de intrare în țară sunt considerate separat. Șederea în Bulgaria numai în scopul formării profesionale sau al tratamentului medical nu este considerată de reședință;

- sunt trimise în străinătate de către statul bulgar, de către organismele și/sau organizațiile sale, de întreprinderi bulgare sau sunt membri ai familiilor acestora;

- centrul acestora de interes vitale se află în Bulgaria. Centrul intereselor vitale se află în Bulgaria, atunci când interesele persoanei sunt strâns legate de țară. La stabilirea acestora se pot lua în considerare familia, proprietatea, locul unde persoana își desfășoară activitatea de muncă, profesională sau economică și locul de unde își administrează proprietatea.

Legiuitorul definește noțiunea de „persoane fizice străine” pe calea excluderii, iar la art. 5 LIVPF specifică faptul că acestea sunt persoanele care nu sunt rezidente.

În timp ce persoanele fizice rezidente sunt impozitate cu taxe pentru „venitul la nivel mondial”, persoanele străine sunt impozitate numai pentru veniturile din surse din Republica Bulgaria, aceste aspecte fiind analizate în Tema 5, iar impozitarea persoanelor fizice rezidente în Republica România, se analizează în Tema 6.

#### **4. Baza de impozitare**

##### **4.1. Venituri din raporturi de muncă**

Venitul impozabil din raporturile de muncă este remunerația și toate celelalte plăți efectuate în bani și/sau în natură de către angajator sau în numele angajatorului, cu excepția veniturilor care sunt reglementate ca fiind neimpozabile.

Legea fiscală stabilește care venituri sunt legate de muncă în ceea ce privește impozitarea fiscală (§ 1, pct. 26 din Dispozițiile suplimentare ale LIVPF). De regulă, venitul trebuie să provină din raporturi juridice de durată dintre plătitorul de venit și beneficiarul său.

În dispoziția generală prevăzută la art. 13 LIVPF, ca fiind neimpozabile sunt reglementate veniturile care pot fi legate și de raporturile de muncă: veniturile din asigurarea obligatorie în Bulgaria sau în străinătate; veniturile provenite din asigurarea voluntară suplimentară, primite după dobândirea dreptului de pensie suplimentară; veniturile din investițiile rezervelor tehnice primite în cadrul contractelor de asigurare; veniturile din investițiile activelor din fondurile de asigurări de pensii suplimentare, distribuite în conturile individuale ale persoanelor asigurate; compensațiile acordate și alte plăți în cazul vătămărilor corporale medii și grave, bolilor profesionale sau decesului.

În ceea ce privește veniturile scutite de impozitare provenite din raporturile de muncă, există de asemenea regula specială prevăzută la art. 24, alin. 2 LIVPF. Potrivit acestui text, în venitul impozabil din raporturile de

muncă nu sunt incluse o serie de sume, cele mai importante dintre acestea fiind următoarele: alimente gratuite; îmbrăcăminte; bani pentru deplasare - valoarea banilor de drum și de cazare, pentru care sunt întocmite documentele necesare, și banii pentru diurnă, dar nu mai mult de două ori valoarea specificată în actul normativ; compensațiile; despăgubirile; costurile de transport; cheltuielile sociale pe seama angajatorului, care sunt impozitate în temeiul Legii privind impozitul pe profit.

Venitul impozabil include în primul rând remunerația brută de muncă.

În cazul veniturilor din rapoartele de muncă, este prevăzută și formarea unei baze de impozitare lunare, deoarece impozitarea este în avans, iar la sfârșitul anului se face recalcularea impozitului. De aceea legiuitorul utilizează două noțiuni de „bază de impozitare lunară” (art. 42, alin. 2 și 3 LIVPF) și „bază de impozitare anuală” (art. 25 LIVPF). În fiecare lună veniturile din raporturile de muncă sunt impozitate direct „la sursă”, adică acolo unde sunt realizate. Impozitul este reținut de către angajator, fără să se retragă din contul său bancar suma totală a remunerației de muncă, ci se retrage doar valoarea netă a salariului - fără impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, care sunt pe seama muncitorului sau angajatului, impozitul fiind transferat direct în contul bugetar corespunzător.

Baza lunară de impozitare se stabilește prin reducerea cu anumite sume a venitului impozabil determinat în conformitate cu art. 24 LIVPF și calculat pentru luna respectivă - spre exemplu cu contribuțiile obligatorii de asigurare socială reținute de către angajator în conformitate cu Codul de securitate socială, Legea privind asigurările de sănătate sau de asigurare obligatorie în străinătate sau scutirea de impozit pentru persoanele cu capacitate redusă de muncă cu 50 și peste 50 la sută, în care venitul impozabil obținut este redus cu 660 leva, inclusiv pentru luna de producere a incapacității de muncă și pentru luna de expirare a termenului de valabilitate a deciziei de stabilire a capacitații reduse de muncă.

La recalcularea bazei de impozitare anuale conform art. 25 LIVPF, venitul impozabil obținut de la o persoană impozabilă în cursul anului fiscal, de

asemenea se reduce cu contribuțiile obligatorii de asigurări sociale reținute de către angajator, care sunt pe seama persoanei fizice în conformitate cu Codul de securitate socială și Legea asigurărilor de sănătate, precum și cu contribuțiile obligatorii de asigurări sociale plătite în străinătate.

Baza de impozitare anuală pentru veniturile obținute de către un „navigator” este de 10 la sută din baza de impozitare anuală stabilită. „Navigatorul” este o persoană fizică care ocupă o poziție în cadrul unui raport de muncă în calitate de membru al echipajului unei nave maritime înscrise în registrul navelor dintr-un stat membru al Uniunii Europene, indiferent dacă se află pe coastă sau la bordul navei și care deține un certificat de capacitate și un certificat de pregătire suplimentară și/sau specială, dobândit în conformitate cu ordonanța prevăzută la art. 87, alin. 1 din Codul de navegație comercială.

#### 4.2. Veniturile obținute din desfășurarea unei activități economice individuale, atunci când beneficiarul nu este comerciant

Veniturile obținute din activitatea individuală a unei persoane care nu este comerciant, sunt impozitate în funcție de perioada de un an pentru realizarea acestora. Categoriea persoanelor care desfășoară activitate economică individuală, fără a fi comercianți, include: meșteșugarii, în cazul în care veniturile acestora se impozitează cu impozit la norma de venit; persoanele care desfășoară profesii libere; persoanele care primesc venituri în afara raporturilor de muncă; persoanele care desfășoară activități în domeniul agriculturii, silviculturii, vânătorii și pescuitului etc., iar pentru anumite categorii de entități fiscale, legea a creat definiții legale - pentru meșteșugari la § 1, pct. 28 din Dispozițiile suplimentare ale LIVPF; pentru persoanele care exercită o profesie liberă - pct. 29; pentru persoanele care desfășoară activități în afara raporturilor de muncă la pct. 30 din Dispozițiile suplimentare ale LIVPF.

Entitățile fiscale enumerate nu țin contabilitatea în calitate de comerciant. Prin urmare, la acestea cheltuielile sunt recunoscute normativ și se deduc ca procent stabilă în conformitate cu art. 29 LIVPF.

Persoanele fizice înregistrate ca producători agricoli pot opta pentru ca veniturile obținute din activitatea lor economică să fie impozitate ca venit

al unui comerciant unic. Dreptul de opțiune se exercită prin depunerea unei declarații conform formular până la data de 31 decembrie a anului precedent. În cazul în care producătorul agricol este înregistrat ca atare în anul respectiv, acesta își declară dreptul pentru anul de înregistrare prin declarație fiscală anuală în conformitate cu art. 50 pentru același an. Dacă aceștia nu aleg să fie impozitați în calitate de comercianți unici, producătorii agricoli își deduc cheltuielile recunoscute pe bază normativă din veniturile obținute.

La aplicarea art. 29 LIVPF, baza de impozitare anuală se determină după deducerea valorii recunoscute normativ a cheltuielii, iar venitul se reduce cu: contribuțiile pe care persoana care se asigură în mod individual este obligată să le facă pentru anul fiscal pe cheltuiala proprie, iar în cazul în care persoana nu se asigură în mod individual - cu contribuțiile obligatorii de asigurare socială reținute care sunt pe cheltuiala sa, în conformitate cu Codul de securitate socială și Legea asigurărilor de sănătate; contribuțiile de asigurări sociale obligatorii plătite în străinătate, care sunt suportate de către persoana fizică; contribuțiile pe care persoana este obligată să le efectueze pentru anul fiscal pe cheltuiala sa în conformitate cu art. 40, alin. 5 din Legea asigurărilor de sănătate, atunci când venitul impozabil prevăzut la art. 29 este inclus în ajustarea anuală a veniturilor asigurate.

#### 4.3. Venituri din drepturi sau proprietăți

Acestea sunt venituri care nu se primesc ca urmare a activității economice, profesionale sau creative desfășurate în mod activ, ci din deținerea pasivă a unor drepturi sau proprietăți.

Nu este considerat ca fiind venit primirea unei proprietăți prin moștenire, testament și donație, precum și primirea unei proprietăți prin restabilirea dreptului de proprietate (restituire).

##### *4.3.1. venituri din oferirea cu titlu oneros a utilizării unor drepturi sau proprietăți*

Se impozitează chiria, renta și arenda, care reprezintă fructele civile ale proprietăților sau capitalurilor deținute. Cu toate acestea, veniturile persoanelor fizice provenite din rentă, arendă sau altă furnizare cu titlu oneros pentru utilizarea terenurilor agricole nu sunt impozitate.

Conform prevederii de la art. 31, alin. 2 LIVPF, contribuțiile dobândite în cadrul unui contract de leasing, atunci când nu se prevede transferul de proprietate, sunt considerate venituri din închiriere. Remunerațiile din contractele de franciză și factoring, precum și din alte contracte de punere la dispoziție a utilizării unor drepturi, sunt de asemenea impozitate în temeiul acestei proceduri.

Dobânda este de asemenea inclusă în fructul civil, însă dobânzile sunt impozitate ca venituri din alte surse în conformitate cu art. 35 LIVPF.

Baza de impozitare pentru veniturile din închirierea bunurilor mobile și imobile se determină prin reducerea veniturilor dobândite cu 10 la sută pentru cheltuieli (art. 31 LIVPF).

Baza de impozitare anuală a persoanelor fizice rezidente din chirie sau din altă acordare cu titlu oneros în vederea utilizării unor drepturi sau proprietăți se determină prin reducerea venitului impozabil cu contribuțiile pe care persoana este obligată să le facă pentru anul fiscal pe cheltuiala sa în conformitate cu art. 40, alin. 5 din Legea asigurărilor de sănătate, atunci când venitul impozabil prevăzut la art. 31 este inclus în ajustarea anuală a veniturilor asigurate.

#### *4.3.2. venituri din transferul cu titlu oneros al proprietăților imobile*

Venitul impozabil este cel obținut dintr-o dispoziție cu titlu oneros - vânzare sau schimb cu orice bun imobil (proprietăți și clădiri), inclusiv drepturi reale limitate asupra acestuia.

Nu sunt venituri impozabile cele dobândite în cursul anului fiscal din vânzarea sau schimbul a: unei proprietăți imobiliare rezidențiale, în cazul în care între data achiziției și data vânzării sau schimbului au trecut mai mult de trei ani, sau până la două proprietăți imobile, precum și a proprietăților agricole și forestiere, indiferent de numărul acestora, dacă între data achiziției și data vânzării sau schimbului au trecut mai mult de 5 ani. „Proprietate imobiliară rezidențială” este cea care la momentul transferului poate servi pentru satisfacerea nevoilor de locuit. Nu este impozabil venitul provenit din vânzarea sau schimbul unei proprietăți imobiliare dobândite prin moștenire, testament

și a unor proprietăți restituite, indiferent de durata de deținere a acesteia. Nu se consideră venit nici proprietatea în sine, dacă a fost primită prin moștenire, testament, donație sau dreptul de proprietate este restabilit.

Baza de impozitare se stabilește într-o manieră complexă, fiind prevăzute și formule. Venitul impozabil este definit prin reducerea cu 10 la sută pentru cheltuieli a diferenței pozitive dintre prețul de vânzare și prețul de achiziție al proprietății.

Prețul de vânzare include tot ceea ce a dobândit persoana în legătură cu vânzarea/schimbul, inclusiv o remunerație diferită de bani. Atunci când prețul de vânzare este plătit în tranșe în diferiți ani fiscale, pentru fiecare dintre acești ani fiscale venitul impozabil este determinat printr-o formulă.

#### *4.3.3. venituri din transferul cu titlu oneros de bunuri mobile*

Este impozabil venitul obținut din dispunerea de:

a) vehicule rutiere, aeronave și vehicule de apă;  
b) opere de artă, obiecte de colecție și antichități, iar în scopul stabilirii acestor noțiuni se aplică definițiile LTVA în conformitate cu textul explicit prevăzut la § 1, pct. 10 din Dispozițiile suplimentare ale LIVPF.

Este impozabil venitul obținut din bunurile mobile transferate persoanelor care au dreptul de a efectua colectarea, transportarea, recuperarea sau eliminarea deșeurilor în conformitate cu Legea privind gestionarea deșeurilor. Acest venit însă face obiectul taxării cu impozit final. Baza de impozitare este suma brută a veniturilor obținute de persoana respectivă la vânzarea sau schimbul unor astfel de bunuri mobile.

La vânzarea sau schimbul vehiculelor rutiere, aeronavelor și vehiculelor de apă, operelor de artă, obiectelor de colecție și antichităților, venitul impozabil se stabilește ca diferență pozitivă dintre prețul de vânzare și prețul de achiziție. Prețul de vânzare și prețul de achiziție sunt determinate în același mod ca la vânzarea sau schimbul bunului imobil.

#### *4.3.4. venituri din capitaluri și întreprinderi*

LIVPF conține cazuri de neimpunere a unor astfel de venituri. Spre exemplu, este neimpozabil profitul din distribuțiile sub formă de noi părți

sociale și acțiuni în societățile comerciale, precum și din profitul distribuit sau din altă sursă de capitaluri proprii sub forma unei majorări a valorii nominale a părților sociale și acțiunilor existente.

Venitul impozabil din vânzarea sau schimbul de acțiuni, părți sociale, instrumente compensatorii, bonuri de investiții și alte active financiare, precum și din tranzacționarea cu valută străină este diferența dintre profiturile și pierderile realizate în cursul anului. Profiturile și pierderile sunt determinate pentru fiecare tranzacție în parte, prețul de vânzare fiind redus cu prețul de achiziție al activului finanțiar.

În cazul în care activele financiare de un singur tip, emise de o persoană, au prețuri de achiziție diferite, iar ulterior se vinde o parte din acestea și nu se poate demonstra care parte este vândută, prețul de achiziție al fiecărui dintre acestea este prețul mediu ponderat stabilit pe baza prețului de achiziție al activelor finanțare deținute la data vânzării de același tip și cu același emitent. Prețul de vânzare include tot ceea ce a fost achiziționat, iar prețul de achiziție este determinat în conformitate cu regulile prevăzute la art. 33, alin. 6 LIVPF.

Atunci când se transferă integral o întreprindere a unui comerciant unic, iar acest comerciant este radiat, baza de impozitare este diferența pozitivă dintre prețul de vânzare stabilit prin contract și capitalul propriu al întreprinderii. În conformitate cu § 1, pct. 32 din Dispozițiile suplimentare ale LIVPF, „capitalul propriu al întreprinderii” este diferența dintre valoarea contabilă a activelor și valoarea contabilă a pasivelor întreprinderii comerciantului unic.

Baza de impozitare anuală pentru toate veniturile specificate din transferul drepturilor sau proprietăților se determină prin reducerea venitului impozabil conform art. 33, dobândit în cursul anului fiscal, cu contribuțiile pe care persoana este obligată să le facă pentru anul fiscal pe propria cheltuială în conformitate cu art. 40, alin. 5 din Legea asigurărilor de sănătate, atunci când venitul impozabil prevăzut la art. 33 este inclus în ajustarea anuală a veniturilor asigurate.

#### 4.4. Alte venituri

La pct. 6 al art. 35 este reglementat faptul că sunt impozabile veniturile din toate celelalte surse care nu sunt specificate în mod expres ca fiind impozabile și nu sunt supuse unui impozit final, iar din cauza existenței acestui punct enumerarea prevăzută la art. 36 nu este exhaustivă, ci sunt menționate în mod expres: despăgubiri pentru beneficii pierdute și penalități de această natură; premii în bani și obiecte din jocuri, concursuri și competiții care nu sunt oferite de către un angajator și beneficiar; dobânzi, inclusiv cele care sunt conținute în contribuțiile din leasing, cu excepția veniturilor dobândite de persoanele fizice rezidente din dobânzi de la conturile bancare, dobânzi care sunt impozitate cu reținere la sursă, impozitul fiind perceput de către bănci; dividende de producție de la cooperății; exercitarea drepturilor de proprietate intelectuală prin moștenire.

Venitul impozabil în temeiul art. 35 LIVPF este suma brută a veniturilor. Baza de impozitare anuală este definită prin reducerea venitului realizat în anul fiscal cu contribuțiile pe care persoana este obligată să le facă propria cheltuială în conformitate cu art. 40, alin. 5 din Legea asigurărilor de sănătate, atunci când venitul impozabil prevăzut la art. 35 este inclus în ajustarea anuală a veniturilor asigurate.

#### 4.5. Determinarea venitului anual total impozabil

După stabilirea bazei de impozitare anuale pentru fiecare dintre veniturile enumerate mai sus, trebuie să se stabilească baza de impozitare totală anuală prevăzută la art. 17 LIVPF, care este suma bazelor de impozitare anuale prevăzute la art. 25, 30, 32, 34 și 36, minus scutirile de impozit prevăzute la capitolul patru din LIVPF.

Potrivit art. 18, alin. 1 LIVPF, baza de impozitare anuală totală a scăzut cu 7920 leva pentru persoanele cu capacitate redusă de muncă de 50 sau peste 50 la sută, stabilită printr-o decizie care a intrat în vigoare a unui organism competent.

La art. 19, alin. 1 LIVPF, este prevăzută o scutire totală pentru contribuțiile personale de securitate socială și asigurare voluntară.

Din punctul de vedere al entității fiscale - persoana fizică, contribuțiile efectuate reprezintă cheltuieli. Suma bazelor de impozitare anuale se reduce cu contribuțiile personale efectuate în cursul anului pentru asigurare socială voluntară în valoare totală de până la 10 la sută din suma venitului anual. Cu aceeași valoare se reduce venitul și cu primele/contribuțiile din contractele de asigurare de „Viață”. Cu toate acestea, sumele primite din securitatea socială și asigurarea voluntară reprezintă venit pentru persoana fizică. Contribuțiile efectuate sunt deduse din venitul impozabil și atunci când în baza unui acord cu persoanele se modifică societatea de asigurare, iar transferul fondurilor colectate până în prezent se face prin transfer bancar.

Nu se utilizează o scutire fiscală pentru contribuțiile făcute de către persoana impozabilă în favoarea unei terțe părți.

Baza de impozitare anuală este definită prin reducerea venitului impozabil cu contribuțiile de asigurare socială depuse în cursul anului pe seama persoanei în conformitate cu art. 9a din Codul de securitate socială (contribuțiile plătite pentru perioada de formare profesională a persoanelor care au absolvit studii superioare sau postliceale, sau de către persoanele cărora nu le ajunge stagiul de asigurare de 5 ani pentru dobândirea dreptului la pensie).

Baza de impozitare anuală este redusă și prin donații până la valorile și cu respectarea termenilor și condițiilor prevăzute la art. 22 LIVPF.

Persoanele fizice rezidente au dreptul de a utiliza scutiri fiscale pentru familiile tinere, prin deducerea din suma bazelor de impozitare anuale a plășilor dobânzilor efectuate în cursul anului pentru un credit ipotecar de achiziționare a unei locuințe, acesta fiind un caz în care persoanele fizice străine nu beneficiază de scutire.

Persoanele fizice rezidente și persoanele fizice străine, stabilite cu domiciliul fiscal într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-o altă țară - parte la Acordul privind Spațiul Economic European, beneficiază de scutire de impozit pentru copii.

Suma bazelor de impozitare anuale ale persoanelor fizice rezidente și persoanelor fizice străine, stabilite cu domiciliul fiscal într-un stat membru al

Uniunii Europene sau într-o altă țară - parte la Acordul privind Spațiul Economic European, se reduce cu 2000 de leva pentru creșterea unui copil cu un tip și grad de invaliditate de 50 și peste 50 la sută, stabilite printr-o decizie care a intrat în vigoare a unei autorități competente.

#### 4.6. Profitul persoanelor fizice - comercianți și producătorilor agricoli conform art. 29a LIVPF

La art. 26, alin. 1 LIVPF, legiuitorul a prevăzut că în același mod se formează baza impozabilă a impozitului pe venit pentru comercianții unici și pentru impozitul pe profit al persoanelor juridice. În același mod se impozitează și persoanele fizice înregistrate ca producători agricoli, care au ales procedura de impunere în calitate de comercianți, precum și persoanele fizice care nu sunt înregistrate ca și comercianți unici, dar desfășoară activități comerciale. Baza de impozitare se formează în acest mod, în cazul în care persoanele menționate nu desfășoară activități impozabile cu taxe alternative în conformitate cu LIP sau cu impozite la norma de venit conform Legii privind impozitele și taxele locale.

Venitul impozabil este profitul fiscal format în conformitate cu LIP. Profitul include și rezultatul financiar al transferului întreprinderii, fără radierea comerciantului unic din registrul comercial.

Întrucât comercianții și persoanele prevăzute la art. 29a LIVPF își formează baza impozabilă în conformitate cu LIP, în cazul lipsei documentelor contabile aceștia nu pot aplica cheltuielile stabilite normativ conform art. 29 LIVPF, care se referă la persoanele fizice - necomercianți. De asemenea, și dispoziția generală prevăzută la art. 13 LIVPF privind veniturile neimpozabile nu se aplică persoanelor care își formează baza de impozitare anuală conform art. 28 LIVPF, în temeiul alin. 5 de la art. 13, iar astfel se obține uniformitatea cu impozitarea celorlalte întreprinderi, întrucât LIP nu prevede un text general în care să reglementeze veniturile neimpozabile.

La formarea bazei impozabile nu se ia în considerare rezultatul financiar contabil format din activități care fac obiectul unor impozite alternative conform LIP sau unor impozite la norma de venit și impozitului pe transportul

de pasageri în regim de taxi în conformitate cu Legea privind impozitele și taxele locale.

Pentru persoanele care își formează baza de impozitare anuală conform art. 28 LIVPF, există o particularitate în patrimoniu și în modul în care se desfășoară activitatea. Uneori bunurile care sunt dobândite de către persoana fizică în calitatea sa de cetățean, ci nu de comerciant unic, se utilizează pentru activitatea economică a întreprinderii sale. De asemenea, activitatea producătorilor agricoli deosebi se desfășoară de către întreaga familie. De aceea legiuitorul reglementează în mod exhaustiv ipotezele posibile în care patrimoniul este utilizat pentru activitatea economică, evaluarea acestui patrimoniu și impactul pe care acesta îl are în formarea bazei de impozitare pentru veniturile comerciantului unic.

Persoana fizică - proprietarul întreprinderii comerciantului unic poate include în patrimoniul comerciantului unic bunurile mobile și imobile dobândite de acesta, care: nu sunt în regim de coproprietate sau nu fac parte din comunitatea patrimonială a soților. În cazul în care bunul face parte din comunitatea patrimonială a soților, celălalt soț își declară acordul prin declarație legalizată notarial pentru includerea bunului în patrimoniul comerciantului unic.

Bunurile sunt înregistrate în contabilitate la prețul de achiziție atestat prin documente. Dacă ulterior bunurile sunt excluse din patrimoniul comerciantului unic și transferate persoanei fizice - proprietare, în scopuri fiscale se consideră că s-a efectuat vânzarea acestora la prețurile pieței.

Baza de impozitare anuală conform art. 28, alin. 1 LIVPF se stabilește prin reducerea venitului impozabil pentru anul fiscal cu contribuțiile pe care persoana care se asigură în mod individual este obligată să le facă pentru anul fiscal pe cheltuiala proprie, în conformitate cu Codul de securitate socială și Legea asigurărilor de sănătate, precum și cu contribuțiile obligatorii de asigurări sociale plătite în străinătate pe cheltuiala sa.

Potrivit art. 28, alin. 2 LIVPF, baza de impozitare anuală se reduce cu:

a) contribuțiile/primele de asigurări sociale voluntare de până la 10 la sută din baza de impozitare anuală, iar acești 10 la sută se determină separat pentru contribuții și asigurări sociale voluntare;

- b) diferența dintre 7920 leva bulgărești și valoarea scutirii utilizate pentru o persoană cu capacitate redusă de muncă;
- c) diferența dintre contribuțiile de asigurări sociale efectuate în cursul anului în temeiul art. 9a din Codul de securitate socială și quantumul scutirilor acordate pentru astfel de contribuții.

#### 4.7. Veniturile impozabile cu reținere la sursă

În conformitate cu art. 38 LIVPF sunt supuse impozitului reținut la sursă următoarele venituri ale persoanelor fizice rezidente: dividende în favoarea unui comerciant unic; dividendele și cotele de lichidare în favoarea unei persoane fizice rezidente dintr-o sursă din Bulgaria sau din străinătate.

Impozitul pe dividende se stabilește asupra sumei brute stabilite prin decizia de distribuire a dividendelor.

Impozitul la cotele de lichidare se determină asupra diferenței pozitive dintre valoarea cotei de lichidare și prețul dovedit cu documente pentru achiziția cotei părți în societate/cooperație.

Cu impozit final se impozitează veniturile impozabile dobândite din schimbul de acțiuni și cote părți în legătură cu reorganizarea societăților în conformitate cu capitolul nouăsprezece, secțiunea II din Legea privind impozitul pe profit:

- de la persoanele fizice rezidente la schimbul de acțiuni și cote părți în societățile comerciale rezidente pentru acțiuni și cote părți în societăți comerciale rezidente sau în societăți comerciale din străinătate;

- de la persoanele fizice rezidente la schimbul de acțiuni și cote părți în societățile comerciale din străinătate pentru acțiuni și cote părți în societăți comerciale din străinătate sau în societăți comerciale rezidente.

Cu impozit final se taxează suma brută a veniturilor impozabile din asigurarea voluntară suplimentară, din asigurările de sănătate voluntare și din asigurările de „Viață“, atunci când aceste sume sunt primite înapoi, cu excepția cazului în care nu s-a utilizat altă scutire de impozit pentru contribuțiile/primele care au fost făcute.

Cu impozit final se taxează și:

- veniturile impozabile obținute de un membru al cooperăției din dobânzile aferente împrumuturilor către cooperăție;
- veniturile din chirii sau altă punere la dispoziție cu titlu oneros a unei proprietăți în regim de proprietate în condominiu, cu formă de administrare a adunării generale a proprietarilor, percepute/plătite de întreprinderi și persoane care se asigură în mod individual;
- suma brută a veniturilor dobândite de persoanele fizice rezidente din dobânci la conturile bancare.

#### 4.8. Dovada documentară a impozitului reținut în străinătate pentru veniturile persoanelor rezidente

Dovada documentară a unui impozit plătit în străinătate cu reținere la sursă la aplicarea metodei creditului fiscal se face cu un document, cum ar fi certificat de la administrația fiscală străină sau de la persoana care a reținut impozitul la sursă. Spre exemplu, în cazul reținerii la sursă a dobânzilor la depozitele din băncile comerciale din străinătate, certificatul poate fi emis de banca care a plătit dobânda și a reținut impozitul. În cazul aplicării metodei de „scutire cu progresie“, persoanele fizice rezidente nu sunt obligate să prezinte dovezi cu privire la valoarea taxei plătite, deoarece la această metodă se utilizează scutire de impozit pentru întregul venit obținut în străinătate, iar valoarea impozitului reținut în străinătate este lipsită de relevanță.

### **5. Declarație**

Persoanele fizice depun o declarație fiscală anuală (DFA) conform art. 50 LIVPF pentru: veniturile obținute pe parcursul anului, care fac obiectul taxării cu impozit pe baza de impozitare anuală totală; veniturile obținute în cursul anului, care fac obiectul taxării cu impozit pe baza de impozitare anuală conform art. 28 LIVPF; veniturile care fac obiectul taxării cu impozit la norma de venit și/sau impozit pe transportul de pasageri în regim de taxi în temeiul Legii privind impozitele și taxele locale; veniturile prevăzute la art. 13, alin. 1, pct. 29.

Persoanele fizice rezidente depun o declarație fiscală conform art. 50 LIVPF și pentru: veniturile din dividende dobândite de la o sursă din străinătate, cote de lichidare și venituri din asigurări sociale voluntare și din asigurări de „Viață”; dețineri de acțiuni și cote de participare la societăți cu sediul permanent, bază definită și proprietăți imobile în străinătate; împrumuturi bănești acordate/primiti în anumite cuantumuri.

Formularul declarației fiscale anuale de venit este aprobat anual prin ordin al ministrului finanțelor și se promulgă.

Obligația de a depune declarația fiscală anuală de venit nu se aplică tuturor persoanelor fizice. Spre exemplu, nu depun declarație fiscală persoanele fizice care au primit venituri din raporturi de muncă, în cazul în care angajatorul din cadrul raportului principal de muncă a stabilit valoarea anuală a impozitului pentru toate veniturile dobândite în cursul anului din raporturi de muncă, iar valoarea totală a impozitului pentru anul fiscal este reținut până la data de 31 ianuarie a anului următor.

Veniturile sunt declarate pentru anul de primire al acestora, indiferent la care perioadă se referă. Principiul fluxului de numerar nu se aplică persoanelor fizice - comercianți și celorlalte persoane care își formează baza de impozitare în temeiul art. 28 LIVPF. În acest caz, primirea venitului este irelevantă, deoarece principiul de acumulare este principiul fundamental.

Prin declarația fiscală conform art. 50 LIVPF se declară de asemenea cheltuielile taxate cu impozit pe cheltuieli în conformitate cu LIP - persoanele fizice - comercianți și persoanele prevăzute la art. 29a LIVPF.

Impozitele alternative ale comercianților unici se declară printr-o declarație în conformitate cu LIP, care se depune conform adresei permanente a persoanei.

Comercianții unici și celealte persoane fizice care desfășoară activitate economică în calitate de comercianți în sensul Legii comerciale, și persoanele prevăzute la art. 29a LIVPF anexează la declarația fiscală anuală un raport anual de activitate, cu excepția cazului în care nu au desfășurat o activitate sau nu au raportat venituri sau cheltuieli.

Împreună cu declarația fiscală anuală, persoanele fizice prezintă și alte declarații și diverse documente: spre exemplu pentru impozitul reținut și plătit de către plătitorul de venit în cursul anului se anexează note oficiale.

Declarația fiscală anuală de venit se depune în termen de până la data de 30 aprilie a anului următor celui pentru care este declarat venitul.

Declarația fiscală anuală de venit se depune la Direcția teritorială a ANV în conformitate cu adresa permanentă a persoanei fizice rezidente, inclusiv a comerciantului unic. Declarația este depusă și de reprezentantul legal pentru veniturile persoanelor minore sau aflate sub tutelă și pentru moștenitori veniturilor urmașului decedat.

## **6. Importul**

### 6.1. Plata în avans

Într-o serie de cazuri există o obligație de plată în avans a impozitului - spre exemplu angajatorii plătesc lunar impozitul pe salariu pentru muncitorii sau angajații lor.

În anumite cazuri, beneficiarul venitului plătește de asemenea impozitul în avans - până la sfârșitul lunii următoare trimestrului corespunzător al anului. Plățile în avans sunt deduse din impozitul anual stabilit definitiv.

### 6.2. Plata finală după sfârșitul anului fiscal

Persoanele fizice care au obligația de a depune declarația fiscală anuală de venit plătesc impozitul anual final până la data de 30 aprilie a anului următor celui de dobândire a venitului. Impozitul se plătește într-un cont al Direcției teritoriale a ANV de la adresa permanentă a persoanei fizice rezidente, inclusiv a celei înregistrate ca și comerciant unic.

### 6.3. Plata impozitelor cu reținere la sursă

Cota de impozitare este de 10 la sută, care este de asemenea cota de impozitare și la impunerea fiscală în avans și anuală, cu excepția cotei pentru dividende și cote de lichidare, care este de 4 la sută, și a cotei de 7 la sută, atunci când se impun sume primite după expirarea duratei contractului pentru asigurarea de „Viață”, care a fost pe o perioadă de 15 ani sau mai mult.

Situatia de principiu la aceste venituri este ca impozitul este retinut si platit de catre plătitorul de venit la Direcția teritorială a ANV, la care este înregistrat acest plătitor. Cel mai adesea impozitul se varsă până la sfârșitul lunii următoare celei în care s-a acumulat venitul și până la sfârșitul lunii următoare lunii sau trimestrului în care veniturile sunt platite.

**Exponerea este în conformitate cu cadrul normativ în vigoare la data de 1 ianuarie 2018.**

#### **BIBLIOGRAFIE UTILIZATĂ:**

1. Славков, Б., Семейно подоходно облагане, Anexă la revista “Финанси и право”, 2004, vol. 1;
2. Димитрова, В., Данъчно третиране на получените от лицата обезщетения, изплащани по силата на трудови или приравнени към трудовите правоотношения, Финанси и право, 2004, vol. 4;
3. Динева, Д., Ползване на данъчно облекчение за лични вноски за доброволно осигуряване и застраховане, Финанси и право, 2007, vol. 7, pag. 39;
4. Мермерска, Л., Нови моменти при облагането на т. нар. “други доходи”, изплащани от предприятията на местни физически лица, Финанси и право, 2007;
5. Мермерска, Л., Коментар на промените в Закона за данъците върху доходите на физическите лица, в сила от 01.01.2011 г., В: Новото данъчно законодателство през 2011 година, S., 2011, pag. 290;
6. Мермерска, Л., Данъчен режим по ЗДДФЛ на продажбата на недвижимо имущество, Финанси и право, 2011, vol. 5;
7. Минкова, Г., Данъчни задължения, S., 2012;
8. Hotărârea nr. 6395/2011 din dosarul administrativ nr. 12615/2010 al Curții Supreme Administrative;
9. Hotărârea nr. 10250/2009 a Curții Supreme Administrative;

**10.** Hotărârea nr. 9245/2009 a Curții Supreme Administrative; Hotărârea nr. 2039/2008 a Curții Supreme Administrative;

**11.** Hotărârea nr. 9720/2011 din dosarul administrativ nr. 106/2011 al Curții Supreme Administrative;

**12.** Decizia interpretativă nr. 2 din data de 27.12.2001 a Curții Supreme de Casație din dosarul civil nr. 2/2001;

**13.** Adresa nr. 1-13/4.02.2011 a ANV de punere în aplicare a Legii cu privire la impozitul pe veniturile persoanelor fizice pentru veniturile din chirii; Directiva nr. UK-2/23.03.2011 a Ministerului de Finanțe.

## TEMA 4 - IMPOZITAREA CORPORATIVĂ

### 1. Cadrul juridic

În Republica Bulgaria, impozitul pe profit este reglementat de Legea privind impozitul pe profit (LIP), care adoptă principii de bază aplicabile și în celelalte state membre ale Uniunii Europene.

### 2. Obiectul impozitării

Fac obiectul impozitării în conformitate cu LIP:

- profitul;
- anumite cheltuieli;
- anumite activități.

### 3. Persoane impozabile

Persoanele impozabile sunt persoanele juridice rezidente și străine. Societățile fără personalitate juridică și casele de asigurări înființate în temeiul art. 8 din Codul de securitate socială sunt tratate ca persoane juridice.

Persoanele juridice rezidente sunt cele care:

- au fost înființate în temeiul legislației bulgare;
- sunt societăți înființate în temeiul Regulamentului (CE) nr. 2157/2001 al Consiliului și cooperatiile înființate în temeiul Regulamentului (CE) nr. 1435/2003 al Consiliului, în cazul în care sediul social al acestora se află în țară și sunt înscrise într-un registru bulgar.

Legiuitorul definește termenul de „persoane juridice străine” pe calea excluderii, iar la art. 4, alin. 4 din LIP precizează că acestea sunt persoanele care nu sunt rezidente.

În timp ce persoanele juridice rezidente sunt taxate cu impozite pentru „profitul la nivel mondial” și veniturile lor din toate sursele din Republica Bulgaria și din străinătate, persoanele străine sunt taxate numai pentru profiturile din activități economice de la un sediu permanent (SP) și disponerea de o

proprietate de la un sediu permanent din Republica Bulgaria. Pentru veniturile din surse din străinătate, persoanele străine sunt supuse impozitului reținut la sursă, analizat în Tema 5, iar impozitarea persoanelor juridice rezidente în Republica România este analizată în Tema 6.

În conformitate cu LIP se constituie o bază impozabilă și se calculează impozite pe cheltuieli și impozite cu reținere la sursă și de către: comercianții unici (*acronim în limba bulgară: ET*); persoanele fizice care nu sunt înregistrate în calitate de comercianți unici, dar care desfășoară activități comerciale; producătorii agricoli înregistrați care au ales regimul fiscal de impozitare al comercianților unici, aceste aspecte fiind abordate și în Tema 3. Comercianții unici sunt taxați cu impozite alternative conform LIP.

#### **4. Tipuri de impozite**

Pe lângă impozitele reținute la sursă și impozitul pe cheltuielile suplimentare ale reprezentanților naționali, în LIP sunt reglementate de asemenea următoarele tipuri de impozite:

- a) impozitul corporativ (pe profit), prin care se impozitează profiturile;
- b) impozitele pe cheltuieli prin care se impozitează anumite cheltuieli;
- c) impozitele alternative prin care se impozitează anumite activități.

#### **5. Determinarea bazei impozabile**

##### **5.1. În cazul profitului**

Întreprinderile constituie rezultatul financiar pentru anul calendaristic respectiv, care coincide cu cel fiscal, în conformitate cu Legea contabilității (LCo). Rezultatul financiar contabil obținut (RFC) al întreprinderii se transformă în condițiile din partea a doua a LIP. Baza de impozitare pentru determinarea impozitului pe profit este profitul fiscal, care este rezultatul financiar fiscal pozitiv obținut după transformarea rezultatului financiar contabil.

Deoarece profitul fiscal se bazează pe rezultatul financiar contabil obținut, baza impozitului pe profit este determinată în conformitate cu principiul „venitului net“ (încasări minus cheltuieli), spre deosebire de impozitarea valorii brute a anumitor venituri și încasări.

Transformarea rezultatului financiar contabil se face din diferite considerente: pentru realizarea anumitor obiective economice, pentru stimularea anumitor investiții, pentru limitarea cheltuielilor de consum etc. Legea fiscală prevede o reducere a rezultatului financiar contabil cu sume care în conformitate cu Legea contabilității (LCo) sunt venituri, și viceversa - creșterea rezultatului financiar contabil cu sume care în conformitate cu Legea contabilității sunt cheltuieli. În cele din urmă rezultatul financiar contabil negativ după transformarea acestuia poate deveni o mărime pozitivă - profit fiscal, iar rezultatul financiar contabil pozitiv după transformarea acestuia poate deveni o mărime negativă - pierdere fiscală. Profitul fiscal, spre deosebire de rezultatul financiar contabil, este întotdeauna o mărime pozitivă. Pierderea fiscală face obiectul reportării în mod consecutiv până la epuizarea acesteia în următorii 5 ani fiscali.

#### *5.1.1. diferențe fiscale permanente*

Diferențele fiscale permanente sunt venituri sau cheltuieli contabile care nu sunt recunoscute în scopuri fiscale în anul înregistrării contabile a acestora, motiv pentru care rezultatul financiar contabil crește sau se reduce cu acestea, neavând un impact asupra rezultatelor financiar contabile în anii următori. Unele dintre diferențele permanente sunt:

##### *a) cheltuielile care nu sunt legate de activitate*

Cheltuielile care nu sunt legate de activitate nu trebuie să aibă caracter social și/sau să fie reprezentative, deoarece acestea din urmă sunt taxate cu impozit pe cheltuieli.

Cheltuielile contabile pentru călătoria și sederea persoanelor fizice care sunt angajate cu raport de muncă de către persoana impozabilă sau sunt angajate de acesta în afara unui raport de muncă, sunt recunoscute în scopuri fiscale atunci când călătoria sau sederea au loc în legătură cu activitatea persoanei impozabile.

La cheltuielile care nu sunt legate de activitate trebuie să se includă și astă numita „repartizare ascunsă a profitului”, această ipoteză fiind reglementată la art. 26, pct. 11 LIP ca o diferență fiscală permanentă. Legiuitorul a

creat o definiție legală a conceptului de „repartizare ascunsă a profitului” la § 1, pct. 5 din Dispozițiile suplimentare ale LIP;

*b) cheltuieli cu amenzi percepute, confiscări, inclusiv conform art. 307a din Codul Penal și alte sancțiuni pentru încălcarea actelor normative, dobânzi de întârziere pentru datorii publice de stat sau municipale restante*

Sancțiunile pot fi stabilite prin acte normative administrative, penale și fiscale, inclusiv și acte normative străine. Pentru a fi valabilă o sancțiune, cu excepția cazului penal sau administrativ de sancționare prevăzut în actul normativ, trebuie să existe un act care a intrat în vigoare - sentință, dispoziție de sancționare, hotărâre. Nu este necesar ca sancțiunea să fie plătită. Aceasta este exigibilă prin intrarea în vigoare a actului judiciar, iar dacă se referă la un debitor fiscal în temeiul LIP, trebuie să se reflecte în contabilitate la momentul înmânării sau comunicării actului care a intrat în vigoare.

Rezultatul financiar se transformă și în toate cazurile în care se percep dobânzi de întârziere ale unor datorii publice;

*c) cheltuieli și venituri din lipsuri și casare*

Nu sunt recunoscute în scopuri fiscale cheltuielile contabile din lipsuri de active imobilizate și circulante. Nu sunt recunoscute în scopuri fiscale cheltuielile contabile din lipsuri și casări ale stocurilor de materiale. În timp ce rezultatul financiar contabil nu crește cu cheltuieli din lipsuri de active imobilizate și circulante numai în cazurile de forță majoră, la stocurile de materiale există și alte ipoteze - spre exemplu casarea tehnologică. Nu sunt recunoscute în scopuri fiscale veniturile contabile generate cu ocazia lipsurilor și casării activelor sau a unei creație aferente acestora, până la valoarea cheltuielilor nerecunoscute pentru lipsuri sau casare.

În esență, impozitarea fiscală efectivă face obiectul excedentului de cheltuieli față de venituri. Veniturile pot fi obținute din despăgubiri plătite de către persoanele cu răspundere materială, din asigurări primite, din vânzarea de active;

#### *5.1.2 diferențe fiscale temporare*

Diferențele fiscale temporare sunt venituri și cheltuieli care nu sunt recunoscute în scopuri fiscale în anul de raportare a acestora, ci în următoarea perioadă fiscală, atunci când apar anumite condiții cum ar fi:

*a) evaluări ulterioare ale creațelor și scoaterea din evidență a creațelor ca fiind nerecuperabile*

Legea fiscală reglementează situațiile de deprecieri și reevaluări, scopul fiind de a se influența rezultatul finanțier cu sume care nu reprezintă în adevărul sens al cuvântului cheltuieli sau venituri. Veniturile și cheltuielile rezultate din evaluările ulterioare ale activelor și pasivelor nu sunt recunoscute în scopuri fiscale în anul înregistrării lor în contabilitate. Creațele sunt active financiare care sunt evaluate în conformitate cu standardul aplicabil corespunzător.

Veniturile și cheltuielile din evaluările ulterioare ale creațelor și cheltuielile cu scoaterea din evidență a creațelor ca fiind nerecuperabile nu sunt recunoscute în scopuri fiscale în anul înregistrării în contabilitate a acestora. Se formează o diferență fiscală temporară, în acest sens deprecierea creațelor nefiind diferită de evaluările ulterioare ale activelor și pasivelor (art. 34 și 35 LIP).

Momentul inversării diferenței fiscale temporare este reglementat la art. 37 LIP - spre exemplu, a expirat termenul de prescripție al creaței - trei sau cinci ani din momentul în care creața a devenit exigibilă. În cazul în care termenul de prescripție expiră, întreprinderea urmează să scoată din evidență creața, iar cheltuiala din evaluarea ulterioară, înregistrată ca urmare a scăderii valorii creaței, va fi recunoscută în scopuri fiscale. În scopurile impunerii fiscale, intreruperea și suspendarea termenului de prescripție nu se aplică. Spre exemplu termenul de prescripție nu curge, în timp ce se desfășoară procesul judiciar cu privire la creață. Dacă au trecut cinci ani, iar litigiul judiciar încă nu s-a încheiat și creața nu a fost scoasă din evidență, cheltuiala se transformă într-o diferență fiscală permanentă. Inversarea nu poate fi făcută în cel de al șaselea, al șaptelea an și aşa mai departe, deși creața poate să nu fie încă prescrisă având în vedere dispozițiile de drept civil;

*b) provizioane pentru datorii*

Principiul precauției impune ca întreprinderea să înregistreze în contabilitate anumite obligații și să aducă la cunoștința investitorilor săi, acționarilor și altora cu privire la potențialele costuri viitoare asociate provizionării obligațiilor. La § 1, pct. 19 din Dispozițiile suplimentare ale LIP s-a dat o

definiție legală a noțiunii „cheltuieli privind provizioanele pentru obligații“. Cheltuielile cu provizioanele pentru obligații nu sunt recunoscute fiscal în anul înregistrării contabile a acestora. Acestea sunt recunoscute în anul de stingere a obligației și până la valoarea părții sale rambursate. În cazul în care sunt raportate venituri sau sunt reduse cheltuielile cu ocazia provizionului, cu acestea se reduce rezultatul finanțier contabil, pentru a se evita dubla impunere;

*c) regimul de ajustare a capitalizării slave*

La art. 43 LIP s-au stabilit reguli privind determinarea valorii maxime a cheltuielilor cu dobânzile aferente unor tranzacții. Dacă această sumă maximă este depășită, are loc transformarea rezultatului finanțier în scopuri fiscale. În sensul LIP, „dobânda” este un venit de la orice tip de creanțe, iar potrivit art. 43, alin. 3 LIP, cheltuielile cu dobânzile includ toate plățile financiare (ale dobânzilor). Prin urmare, regimul de capitalizare slabă se va aplica și pentru vânzările cu plata în rate, la care se calculează dobânzi ca parte din prețul convenit, precum și pentru toate taxele și comisioanele privind finanțarea acordată. Spre exemplu la acordarea unui împrumut bancar, banca colectează o taxă unică de administrare a creditului, a cărei valoare este stabilită ca procent din valoarea creditului acordat. Această taxă se încadrează de asemenea în sfera sumelor care fac obiectul reglementării conform metodei capitalizării slave.

În cadrul regimului de reglementare a capitalizării slave, dobânda provine din raporturile juridice apărute în legătură cu finanțarea capitalului atras. De regulă legiuitorul a exclus din aceste raporturi juridice leasingul finanțier și creditul bancar.

Nu se reglementează în scopuri fiscale și dobânzile penalizatoare pentru întârzierea plășilor și penalitășile, precum și dobânzile care nu sunt recunoscute în scopuri fiscale pe baza altui temei. Ca exemplu pentru cheltuielile cu dobânzile care nu sunt recunoscute pe baza altui temei, sunt specificate dobânzile pentru care s-a aplicat regimul de prevenire a evaziunii fiscale. Nu sunt reglementate nici dobânzile și alte costuri cu împrumuturile, dacă nu sunt capitalizate în valoarea unui activ.

*5.1.3. sumele implicate în determinarea rezultatului finanțier fiscal*

Unele sume nu pot fi considerate ca fiind diferențe fiscale permanente

sau temporare, dar prin acestea se transformă rezultatul finanțier contabil (art. 44-47b LIP). Spre exemplu prin dispoziția prevăzută la art. 47 se reglementează deducerea creditului fiscal pentru activele disponibile la data înregistrării sau reînregistrării conform LTVA. Anumite persoane înregistrează în contabilitate activele dobândite înainte de înregistrarea conform LTVA la prețul de achiziție cu TVA inclus, iar altele - alocă TVA-ul într-un cont de decontare. În legătură cu înregistrarea sau reînregistrarea conform LTVA, contribuabilul are dreptul de a deduce credit fiscal pentru activele disponibile la data înregistrării, iar aspectele care apar în vederea impozitării corporative, sunt soluționate prin art. 47 LIP.

#### *5.1.4. amortizări*

Amortizările contabile se calculează pentru imobilizările corporale și necorporale. Amortizările nu se calculează pentru anumite active. Spre exemplu asupra resurselor naturale nelimitate în timp, cum ar fi păduri, pășuni, pajiști și terenuri, ape și lacuri de acumulare, eter și alte resurse naturale, care sunt recuperate în timp fără a fi necesară intervenția întreprinderilor care le utilizează.

Legislația fiscală introduce propriile concepte pentru activele amortizabile fiscal, pentru valoarea fiscală maxim recuoscută ale normelor anuale de amortizare fiscală, pentru întocmirea planului de amortizare fiscală, care este diferit de planul de amortizare contabilă. Planul de amortizare fiscală este un registru fiscal care reflectă informațiile determinate în conformitate cu cerințele LIP pentru procesul de achiziție, ținerea ulterioară, amortizarea și scoaterea din evidență a activelor amortizabile fiscal.

Un activ corporal fix este un activ amortizabil în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate, a cărui valoare este egală sau depășește valoarea mai mică dintre: pragul valoric de semnificație, specificat în politicile contabile ale întreprinderii; șapte sute de leva bulgărești.

Pentru stabilirea unui activ ca fiind un activ necorporal fix, este necesară aceeași sumă, însă caracteristicile unui activ ca fiind necorporal fix sunt cuprinse în legislația fiscală în sine.

Valoarea amortizabilă impozabilă a unui activ este egală cu costul său istoric, mai puțin provizioanele și donațiile calculate asociate acestuia, care sunt incluse în activ.

La art. 55 LIP sunt definite norme fiscale anuale de amortizare maxim recunoscute pe categorii de active fiscale amortizabile.

#### 5.2. În cazul cheltuielilor

Sunt supuse impozitului următoarele:

- cheltuielile de reprezentare aferente activității;
- cheltuielile sociale acordate în natură muncitorilor și angajaților și persoanelor angajate pe baza unui contract de management și control (persoane angajate);
- cheltuielile în natură legate de activele proprii, închiriate și/sau puse la dispoziție în vederea utilizării.

#### 5.3. În cazul activităților

Cu impozite alternative se taxează activitățile de jocuri de noroc; activitățile de operare a navelor; veniturile întreprinderilor bugetare. Impozitul are o cotă diferită, iar în unele cazuri se stabilește ca o sumă fixă - spre exemplu 500 de leva bulgărești trimestrial pentru un automat pentru jocuri de noroc într-o sală de jocuri sau cazinou.

#### 5.4. În cazul reținerii la sursă

Cu 5 la sută impozit cu reținere la sursă se impun:

- dividendele - asupra sumei brute a acestora;
- cotele de lichidare - asupra diferenței dintre prețul de piață asupra contravalorii care urmează să fie primită de către acționarul sau asociatul respectiv și prețul de achiziție dovedit cu documente al acțiunilor sau cotelor sale părți.

Dividendele și cotele de lichidare sunt distribuite de către persoanele juridice rezidente în favoarea: persoanelor juridice străine care nu au sediul permanent în țară; persoanelor juridice rezidente care nu sunt comercianți, inclusiv ai municipalităților. Impozitul este final și este reținut de către persoanele juridice rezidente care distribuie dividende sau cote de lichidare.

## 6. Declarare

Formularele de declarații se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor și se publică în „Monitorul Oficial“, depunerea acestora efectuându-se numai pe cale electronică.

### 6.1. Declarația fiscală anuală (DFA)

Prin declarația fiscală anuală se declară impozitul pe profit datorat și impozitele pe cheltuieli.

Declarația este depusă de către:

a) persoanele impozabile în termen de până la data de 31 martie a anului următor la direcția teritorială (DT) a ANV de înregistrare a persoanei;

b) societățile cessionare și cele nou înființate în situațiile de reorganizare (fără reorganizarea prin modificarea formei juridice) în termen de 30 de zile de la data reorganizării;

c) lichidatorul sau judecătorul sindic pentru persoanele juridice dizolvate prin lichidare sau insolvență, iar momentul sau termenul de depunere se stabilesc conform regulilor prevăzute la art. 162 LIP.

La declarația fiscală anuală se atașează mai multe documente, dar cel principal este raportul anual de activitate. Declarația fiscală anuală și raportul anual de activitate nu se depun de către persoanele impozabile care pe parcursul perioadei fiscale nu au desfășurat activitate în sensul Legii contabilității.

La declarație se anexează și dovezi cu privire la valoarea impozitelor plătite în străinătate, cu excepția cazului în care în Convenția privind evitarea dublei impunerii este prevăzută metoda de evitare a dublei impunerii „scutire cu progresie“.

O persoană juridică străină care desfășoară activitate în țară printr-un sediu permanent, precizează în declarația fiscală anuală datele de identificare ale proprietarilor, acționarilor sau asociaților la persoana juridică străină și valoarea participării acestora, atunci când valoarea acestei participări este de peste 10 la sută.

### 6.2. Declarații privind contribuțiile în avans pentru impozitul pe profit

Contribuțiile în avans pentru anul calendaristic curent sunt declarate în declarația fiscală anuală pentru anul calendaristic precedent.

Contribuțiile de avans trimestriale stabilite pentru anul calendaristic curent de către o societate nou înființată ca urmare a unei reorganizări se declară prin declarația conform formular în termenul limită pentru efectuarea primei contribuții în avans după reorganizare.

Contribuțiile în avans trimestriale stabilite pentru anul calendaristic curent de către o societate nou înființată în cazurile prevăzute la art. 83, alin. 3 LIP se declară printr-o declarație conform formular în termenul limită pentru efectuarea primei contribuții în avans trimestriale selectate.

Persoanele impozabile pot depune declarație conform formular pentru reducerea sau majorarea contribuțiilor de avans pentru impozitul pe profit, atunci când consideră că acestea vor fi diferite de suma anuală datorată. Declarația se depune în termenul pentru efectuarea primei contribuții în avans după reorganizare în conformitate cu capitolul nouăsprezece LIP, atunci când există o modificare în valoarea contribuțiilor de avans stabilite de către societatea cesionară după reorganizare.

#### 6.3. Declarație privind impozitul pe venit

Persoanele obligate să rețină și să plătească impozit la sursă conform art. 194 LIP declară impozitul datorat pentru trimestru printr-o declarație conform formular în termen de până la sfârșitul lunii următoare trimestrului, aceste aspecte fiind analizate în Tema 5.

#### 6.4. Declarații pentru impozitele alternative

Pentru impozitele alternative se depun declarații fiscale distințe, termenele fiind cel mai adesea până la data de 31 martie a anului următor, însă există și alte termene - spre exemplu până la data de 15 a lunii următoare trimestrului în cazul impozitului pentru automate cu jocuri de noroc.

Întrucât plata impozitului alternativ pentru activitatea de operare a navelor poate fi aleasă, persoanele își exercită dreptul de opțiune prin depunerea unei declarații conform formular până la data de 31 decembrie a anului precedent.

## 7. Plata

### 7.1. Contribuții în avans

În cazul impozitului pe profit, contribuțiiile în avans se efectuează pe o perioadă de o lună sau de trei luni. Contribuțiiile sunt calculate conform formulelor bazate pe profitul fiscal estimat pentru anul în curs. Cota este de 10 la sută.

Pot să nu facă contribuții în avans persoanele ale căror venituri nete din vânzări pentru anul precedent nu depășesc 300 000 leva, precum și persoanele nou înființate pentru anul de constituire al acestora, cu excepția celor nou înființate prin reorganizare în temeiul Legii comerciale.

Contribuțiiile lunare în avans se efectuează de către persoanele impozabile ale căror venituri nete din vânzări pentru anul precedent depășesc 3 000 000 leva bulgărești, iar celealte persoane efectuează contribuții trimestriale în avans.

Contribuțiiile lunare în avans se plătesc: pentru lunile ianuarie, februarie și martie - în termen de până la data de 15 aprilie a anului calendaristic curent; pentru lunile din aprilie până în decembrie - în termen de până la data de 15 a lunii la care se referă.

Contribuțiiile trimestriale în avans pentru primul și cel de al doilea trimestru se plătesc până la data de 15 a lunii următoare trimestrului la care se referă, iar pentru cel de al treilea trimestru - în termen de până la data de 15 decembrie. Pentru cel de al patrulea trimestru nu se efectuează contribuție trimestrială în avans.

Contribuțiiile în avans se cedează persoanelor cărora li se cedează și valoarea anuală a impozitului pe profit. Se va ceda parte proportională corespunzătoare din contribuțiiile în avans datorate.

### 7.2. Impozit pe profit final

Cota de impozitare este de 10 la sută.

Impozitul pe profit final se calculează atât după încheierea anului fiscal, cât și în cazul încetării activității în cursul anului. Impozitul pe profit pentru anul

corespunzător se plătește în termen de până la data de 31 martie a anului calendaristic următor, după deducerea sumelor din contribuțiile plătite în avans.

În mai multe cazuri, impozitul pe profit stabilit nu este plătit integral sau parțial bugetului, ci rămâne la dispoziția persoanei impozabile. Aceste ipoteze sunt reglementate în capitolul douăzeci și doi „Cedarea și scutirea de impunerea cu impozitul pe profit“ din LIP și reprezintă o excepție de la regula că impozitele pe profit acumulate fac obiectul plății la buget în anumite termene.

#### 7.3. Impozite pe venituri

Impozitul pe dividende și cotele de lichidare este final și se reține de către persoanele care le distribuie, aceste aspecte fiind analizate în Tema 5.

#### 7.4. Impozite pe cheltuieli

Impozitele pe cheltuieli se calculează la o cotă de impozitare de 10 la sută.

Impozitul pe cheltuieli se plătește până la data de 31 martie a anului următor.

#### 7.5. Impozite pe activități

Aceste impozite se plătesc la termene diferite, similar cu declararea acestora.

**Expunerea este în conformitate cu cadrul normativ în vigoare la data de 1 ianuarie 2018.**

#### **BIBLIOGRAFIE UTILIZATĂ:**

1. Георгиева, А., Регулиране на слабата капитализация по чл. 43 ЗКПО, Финанси и право, 2011, vol. 10;
2. Георгиева, А., Цв. Янкова, Коментар на новия ЗКПО, В: Новото данъчно законодателство през 2007 година, С., 2007;
3. Евлогиев, Е., Правно, счетоводно и данъчно третиране на загубите от минали години, Culegere de legi săptămânală, 2005, nr. 22;
4. Кучев, С., Ю. Кучев, Данъчно право, С., 1999;

5. Мермерска, Л., Непризнаване на счетоводни приходи, свързани с непризнати за данъчни цели разходи по чл. 26 ЗКПО, Финанси и право, 2010, vol. 9;
6. Минкова, Г., Данъчни задължения, S., 2012
7. Петков, Г., Лихви за просрочие на авансови вноски за корпоративен данък по ЗКПО, Финанси и право, 2004, vol. 9;
8. Симеонов, И., Слабата капитализация - облекчения и нови ограничения, Финанси и право, 2007, vol. 4;
9. Симеонов, И., Увеличения на финансовия резултат с постоянните данъчни разлики, Финанси и право, vol. 11;
10. Симеонов, И., Признаване на приходи и разходи от последващи оценки на вземания, съгласно новия ЗКПО, Финанси и право, 2007, vol. 2;
11. Филипов, В., Практически проблеми, свързани с приложението на чл. 26, т. 6 и чл. 27, ал.1, т. 2 ЗКПО след 01.01.2010 г., Финанси и право, 2011, vol. 8;
12. Янкова, Цв., Промени в ЗКПО, свързани с данъчното третиране при корекции на грешки, Финанси и право, 2011, vol. 2;
13. Hotărârea nr. 33/26.07.2010 din dosarul administrativ nr. 897/2010 al Curții Administrative - Veliko Tarnovo - completul 3;
14. Hotărârea nr. 921/2008 din dosarul administrativ nr. 9904/2007 al Curții Supreme Administrative;
15. Hotărârea nr. 1341/2008 din dosarul administrativ nr. 10773/2007 al Curții Supreme Administrative.

## TEMA 5 - IMPOZITE PE VENITURILE ȘI PROFITUL PERSOANELOR STRĂINE

### 1. Cadrul juridic

În Republica Bulgaria, impozitarea fiscală a veniturilor persoanelor străine este reglementată de Legea privind impozitul pe veniturile persoanelor fizice (LIVPF) - în legătură cu persoanele fizice străine și în Legea privind impozitul pe profit (LIP) - în legătură cu persoanele juridice străine.

### 2. Obiectul impozitării

Obiectul impozitării este venitul persoanelor străine dintr-o sursă din Republica Bulgaria.

### 3. Persoane străine

Legiuitorul definește noțiunea de „persoane străine” pe calea exclude-rii, iar la art. 5 LIVPF și la art. 4, alin. 1 LIP precizează faptul că acestea sunt persoane care nu sunt rezidente. *Persoanele fizice străine* sunt cele pentru care este valabilă cel puțin una dintre următoarele ipoteze:

- nu au o adresă permanentă în Bulgaria, această adresă fiind stabilită în conformitate cu Legea privind documentele personale bulgare;

- locuiesc pe teritoriul Bulgariei pentru mai puțin de 183 de zile în fiecare perioadă de 12 luni. Ziua de ieșire și ziua de intrare în țară sunt considerate separat. Șederea în Bulgaria numai în scopul formării profesionale sau al tratamentului medical nu este considerată reședință;

- nu sunt trimise în străinătate de către statul bulgar, de către organismele și/sau organizațiile sale, de întreprinderi bulgare și nu sunt membri ai familiilor acestora;

- centrul acestora de interes vitale nu se află în Bulgaria. Centrul intereselor vitale se află în Bulgaria, atunci când interesele persoanei sunt strâns legate de țară. La stabilirea acestora se pot lua în considerare familia,

proprietatea, locul unde persoana își desfășoară activitatea de muncă, profesională sau economică și locul de unde își administrează proprietatea.

*Persoanele juridice străine* sunt cele pentru care este valabilă cel puțin una dintre următoarele ipoteze:

- nu au fost constituite în conformitate cu legislația bulgară;
- nu sunt societățile constituite în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 2157/2001 al Consiliului, și co operații constituite în temeiul Regulamentului (CE) nr. 1435/2003 al Consiliului, în cazul în care sediul acestora se află în țară și sunt înscrise într-un registru bulgar.

#### **4. Tipuri de venituri și profituri impozabile**

Spre deosebire de persoanele rezidente care sunt impozitate pentru „veniturile la nivel mondial“ sau „profitul la nivel mondial,“ persoanele străine sunt purtătoare ale obligației de impozitare numai în cazul în care veniturile acestora sunt dobândite din surse din Republica Bulgaria.

În cazul persoanelor fizice, atunci când venitul este impozitat la sursă, nu se iau în considerare împrejurările de neimpozitare prevăzute la art. 13 LIVPF, ceea ce înseamnă că în aceste cazuri, veniturile persoanelor fizice străine sunt tratate ca impozabile. Cu toate acestea, în cazul în care veniturile sunt calculate/plătite în favoarea persoanelor fizice străine, stabilite în scopuri fiscale într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-un alt stat membru al Spațiului Economic European și intră în domeniul de aplicare al art. 13 LIVPF, acestea nu sunt impozitate.

Persoanele fizice străine pot beneficia de scutiri de taxe în temeiul Capitolului patru din LIVPF, iar de scutirile prevăzute la art. 22a, 22c și 22d LIVPF beneficiază numai persoanele fizice străine stabilite în scopuri fiscale într-un stat membru al Uniunii Europene sau într-un alt stat - parte la Acordul privind Spațiul Economic European. De scutiri se beneficiază prin depunerea unei declarații fiscale conform art. 50 LIVPF, la care se anexează dovezile relevante.

## 5. Modalități de impozitare

Modalitățile de impozitare a veniturilor persoanelor străine sunt două:

- a) impozitul se stabilește în conformitate cu normele generale;
- b) impozitul este reținut la sursă.

### 5.1. Impozitarea persoanelor străine în conformitate cu normele generale

#### *5.1.1. impozitarea persoanelor fizice străine cu impozit pe venit*

Impozitul se stabilește în conformitate cu normele generale ale LIVPF, atunci când este vorba despre venituri primite din raporturi juridice sau activități continue, cu toate cu perioada în care se obțin veniturile este limitată în cadrul a mai puțin de 183 de zile în orice perioadă de 12 luni. Acestea sunt:

- veniturile din muncă depusă pe teritoriul Republicii Bulgaria, cu excepția veniturilor din management și control, din participarea în cadrul organismelor de conducere și de control ale întreprinderilor care fac obiectul taxării cu impozit final în conformitate cu art. 37 LIVPF;

- veniturile din serviciile prestate pe teritoriul Republicii Bulgaria, cu excepția remunerațiilor pentru serviciile tehnice, remunerațiilor pentru activitățile desfășurate pe teritoriul țării de către persoanele fizice străine - personalități publice, oameni de știință, artă, cultură și sport, inclusiv în cazul în care venitul este plătit/calculat printr-o terță persoană cum ar fi o agenție de impresariat, o casă de producție și alți intermediari, care fac obiectul taxării cu impozit final în conformitate cu procedura prevăzută la art. 37 LIVPF;

- veniturile provenite din activități economice individuale care derivă dintr-o activitate printr-o bază definită pe teritoriul Republicii Bulgaria sau din disponerea de patrimoniul unei astfel de baze definite.

"Bază definită" este:

- locul definit prin care persoana fizică străină efectuează integral sau parțial servicii personale independente sau exercită o profesie liberă în țară, cum ar fi un atelier de arhitectură, cabinet dentar, birou de avocat sau al unui consultant, birou al unui auditor independent sau contabil;

- îndeplinirea permanentă a unor servicii personale independente sau exercitarea unei profesii libere în țară, chiar și atunci când persoana fizică străină nu dispune de un loc definit.

### *5.1.2. impozitarea persoanelor juridice străine cu impozit pe profit*

Impozitul pe profit este calculat asupra profitului persoanelor juridice străine dintr-un sediu permanent în Republica Bulgaria sau din dispunerea de o proprietate într-un astfel de sediu permanent.

„Sediul permanent” este:

a) locul definit (propriu, închiriat sau utilizat în baza altui temei), prin intermediul căruia o persoană străină desfășoară integral sau parțial activitate economică în țară, cum ar fi: sediu administrativ; sucursală; o reprezentanță comercială înregistrată în țară; oficiu; birou; studio; uzină; atelier (fabrică); magazin; depozit pentru comerț; service; unitate de montaj; sănzierie de construcții; mină; carieră; sondă; puț de petrol sau gaze; izvor sau alt loc de extracție a resurselor naturale;

b) desfășurarea activității în țară de către persoane autorizate să încheie contracte în numele unor persoane străine, cu excepția activității reprezentanților cu statut independent conform capitolului șase din Legea comercială;

c) desfășurarea de durată a tranzacțiilor comerciale cu locul de desfășurare în țară, chiar și atunci când persoana străină nu are reprezentant permanent sau un loc definit.

### 5.2. Impozitarea persoanelor străine cu reținere la sursă

În cazul în care venitul se obține incidental, acesta este impozitat cu reținere la sursă.

Cadrul de impunere cu impozit cu reținere la sursă pe veniturile persoanelor străine este cuprins în LIVPF și LIP în funcție de faptul dacă debitorul fiscal este o persoană fizică sau juridică. Cu toate acestea, având în vedere faptul că dispozițiile sunt similare, acestea pot fi analizate împreună.

Textele generale se referă la următoarele venituri:

- penalități și despăgubiri de orice fel, cu excepția despăgubirilor din contractele de asigurare, calculate în beneficiul persoanelor străine stabilite în jurisdicții cu regim fiscal preferențial. Pentru aceste jurisdicții s-a creat o definiție legală la § 1, pct. 64 din Dispozițiile suplimentare ale Legii privind impozitul pe profit, lista acestor jurisdicții fiind aprobată prin ordin al

ministrului finanțelor, la propunerea directorului executiv al Agenției Naționale de Venituri și este publicată în „Monitorul Oficial”;

- dobânzi, inclusiv cele conținute în contribuțiile de leasing, în cazul persoanelor juridice fiind indicat leasingul financiar. „Dobânda“ este un venit din orice tip de creație pentru o datorie, indiferent dacă este garantată printr-o ipotecă sau cu o clauză de participare la profitul debitorului, inclusiv dobânzile la depozitele bancare și veniturile (primele) din bunuri și obligațiuni. La § 1, pct. 7 din Dispozițiile suplimentare ale LIP este cuprinsă aceeași definiție pentru dobândă ca la § 1, pct. 7 din Dispozițiile suplimentare ale LIVPF, dar este adăugat că nu sunt considerate ca fiind dobânzi veniturile care reprezintă dividende, dobânzile penalizatoare pentru întârzierea plășilor și penalitășile;

- veniturile din chirii sau din altă punere la dispoziție cu titlu oneros în vederea utilizării pentru bunuri mobile sau imobile;

- remunerații în conformitate cu contractele de franciză și de factoring, taxa stabilindu-se asupra sumei brute a veniturilor calculate/plătite. „Franciză“ înseamnă totalitatea drepturilor de proprietate industrială sau intelectuală referitoare la mărcile comerciale, denumirile comerciale, logo-uri de firme, modele elaborate, design, drepturi de autor, know-how sau brevete acordate în schimbul unei remunerații, pentru a fi utilizate în vederea vânzării de mărfuri și/sau pentru prestarea de servicii. „Factoring“ este o tranzacție de transfer a unor creație monetare unice sau periodice care rezultă din livrarea de mărfuri sau prestarea de servicii, indiferent dacă persoana care a dobândit creațele (factor) își asumă riscul de colectare a acestor creațe în schimbul unei remunerații;

- redevențe, care sunt plăști de orice natură primite pentru: utilizarea sau dreptul de a utiliza orice drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv filme cinematografice, înregistrari de emisiuni de radio sau de televiziune sau software; orice brevet, topologii de circuite integrate, marcă, design industrial sau model de utilitate, plan, formulă secretă sau procedeu sau pentru utilizarea de sau dreptul de a utiliza echipamente industriale, comerciale sau științifice, sau pentru informații referitoare la experiență industrială, comercială

sau științifică. Nu sunt considerate redevențe plătile pentru dobândirea dreptului de a utiliza un software, în care este încorporată doar o copie a programului respectiv, în cazul în care nu se pun la dispoziție drepturile de copiere, reproducere, distribuire, modificare, prezentare publică sau alte forme utilizare comercială;

- remunerațiile pentru servicii tehnice referitoare la montarea sau instalarea de active corporale, precum și orice servicii cu caracter de consultanță și cercetări de marketing, efectuate de către o persoană străină;

- venituri din gestionare și control, din participarea la organisme de conducere și de control ale întreprinderilor, în cazul persoanelor juridice fiind prevăzut faptul că venitul trebuie să fie din managementul și controlul unei persoane juridice bulgare;

- venituri din vânzarea, schimbul și alte transferuri cu titlu oneros de bunuri imobile;

- venituri din tranzacții cu active financiare (acțiuni, cote părți, instrumente compensatorii, bonuri de investiții și alte active financiare);

- remunerații pentru servicii sau drepturi, cu excepția cazurilor în care serviciile sau drepturile sunt efectiv furnizate;

- dividende și cote de lichidare în favoarea unei persoane străine de la o sursă din Bulgaria. „Dividendele” sunt: veniturile din acțiuni; venituri din participații, inclusiv de la asociații fără personalitate juridică și din alte drepturi asimilate veniturilor din acțiuni; repartizarea ascunsă a profiturilor. „Cota de lichidare“ este: conform sensului din Legea Comerțului, inclusiv cota parte de proprietate calculată pentru un asociat la dizolvarea societății în nume colectiv sau în comandită; echivalentul în numerar al cotei părți din patrimoniul calculat pentru un asociat la încetarea calității de membru în cadrul societății; contribuția de participare cuvenită la încetarea calității de membru într-o cooperătie sau la dizolvarea cooperăției; patrimoniul transferat la reorganizarea prin transfer a patrimoniului unicului proprietar conform art. 265 din Legea comercială.

La art. 195 LIP sunt prevăzute cazuri de neimpozitare ale unora dintre veniturile specificate.

Cu impozit final se taxează și alte venituri dintr-o sursă în Bulgaria,

calculate/plătite în favoarea persoanelor fizice străine, atunci când nu sunt realizate printr-o bază definită în țară. Spre exemplu:

- burse de formare profesională în țară și în străinătate, taxa fiind stabilită asupra sumei brute a veniturilor calculate/plătite;

- premii și remunerații pentru o activitate efectuată pe teritoriul țării de către persoane fizice străine - personalități publice, oameni de știință, artă, cultură și sport, inclusiv în cazul în care venitul este plătit/calculat printr-o terță persoană cum ar fi o agenție de impresariat, o casă de producție și alți intermediari.

De obicei taxa se stabilește asupra valorii brute a venitului, dar există și alte ipoteze pentru a determina baza de impozitare. Spre exemplu, în cazul dispuinerii de o proprietate imobilă, impozitul se calculează asupra diferenței pozitive dintre prețul de vânzare și prețul de achiziție dovedit cu documente, care poate fi redus cu un anumit procent de cheltuieli.

O persoană străină care este persoană rezidentă în scopuri fiscale într-un stat membru al UE sau în alt stat - parte la Acordul privind Spațiul Economic European (ASEE), are dreptul de a alege să recalculeze impozitul pe venit reținut la sursă în conformitate cu art. 37 LIVPF sau în conformitate cu art. 12, alin. 2, 3, 5 și 8 LIP. În cazul în care persoana străină alege să recalculeze impozitul, recalcularea se efectuează pentru toate veniturile dobândite de persoana respectivă pe parcursul anului, care sunt supuse impozitului cu reținere la sursă. Impozitul recalculat este egal cu impozitul care ar fi datorat pentru aceste venituri, în situația în care acestea sunt dobândite de la o persoană rezidentă. Acest lucru se datorează faptului că normele de recalculare a impozitului au ca scop egalizarea poverii fiscale pentru beneficiarul venitului, indiferent dacă persoana este rezidentă sau străină dintr-un stat membru al UE sau dintr-un stat - parte la ASEE.

În cazul în care valoarea impozitului plătit cu reținere la sursă depășește valoarea impozitului recalculat, diferența face obiectul rambursării până la o anumită valoare. Alegerea de recalculare a impozitului reținut la sursă este exercitată prin depunerea unei declarații fiscale

anuale. Rambursarea sau compensarea impozitului se efectuează în conformitate cu CPFA.

## **6. Documentarea și raportarea veniturilor**

### **6.1. Declarația fiscală anuală (DFA)**

Persoanele străine depun declarație fiscală anuală atunci când:

- impozitul nu este reținut la sursă. În cazul persoanelor fizice nu se depune declarație fiscală anuală și dacă veniturile provin numai din raporturi de muncă, iar impozitul este reținut în avans de către angajator;
- solicită o recalculare a impozitului reținut la sursă sau utilizarea unei scutiri fiscale.

Pentru persoanele străine, declarația se depune la Direcția teritorială

- Sofia a ANV, cu excepția cazului în care este depusă prin intermediul unei persoane împuternicite în țară.

Declarația fiscală anuală se depune în termen de până la data de 31 martie pentru persoanele juridice sau până la data de 30 aprilie pentru persoane fizice în anul care urmează anului de dobândire a venitului sau profitului.

Persoanele fizice care depun declarația fiscală anuală până la data de 31 ianuarie a anului următor pe cale electronică, beneficiază de o reducere de 5 la sută din valoarea impozitului suplimentar de plată din declarația fiscală anuală, dar nu mai mult de 500 leva, cu condiția să nu aibă obligații publice care fac obiectul executării silite la data depunerii declarației, iar impozitul suplimentar de plată să fie vărsat în termen de până la data de 31 ianuarie.

### **6.2. Declarații privind impozitele finale reținute la sursă**

#### ***6.2.1. declarație conform art. 55 LIVPF***

Întreprinderile și persoanele fizice care se asigură în mod individual, plătitori de venituri care au reținut impozitul final pentru veniturile calculate ale persoanelor străine în conformitate cu capitolul șase LIVPF, declară aceste circumstanțe prin declarație fiscală în conformitate cu art. 55 LIVPF, pentru care există un formular aprobat. Declarația nu se depune de către întreprinderi pentru care se aplică o schemă de decontare centralizată în conformitate cu Legea finanțelor publice pentru impozitele datorate.

Întreprinderile - plătitoare de venituri depun declarația numai în format electronic.

Declarația fiscală este transmisă la Direcția teritorială a ANV la locul de înregistrare sau acolo unde face obiectul înregistrării plătitorul de venituri.

Declarația fiscală se depune până la sfârșitul lunii următoare trimestrului de plată a impozitului.

Declarația prevăzută la art. 55 LIVPF se depune de către persoana fizică străină care a dobândit venitul, atunci când plătitorul venitului nu este obligat să rețină și să plătească impozitul. Nu se spune nimic despre locul depunerii declarației, motiv pentru care trebuie să se presupună că aceasta de asemenea se depune la Direcția teritorială a ANV - Sofia sau de la adresa permanentă a persoanei împuternicite, dacă este cazul.

Persoana străină poate primi un certificat de plată a impozitului, care îi va servi drept dovedire în fața autorităților fiscale dintr-o altă țară. Certificatul conform formular privind impozitul plătit de către o persoană fizică străină se eliberează la cererea persoanei. Cererea se depune la direcția teritorială a Agenției Naționale de Venituri, la care este depusă sau face obiectul depunerii declarația fiscală prevăzută la art. 50 sau 55 LIVPF, adică certificatul este eliberat nu numai pentru veniturile supuse impozitului final. Prin urmare, la cererea persoanei certificatul cu privire la impozitul plătit asupra bazei de impozitare anuale totale și/sau cu privire la impozitul plătit asupra bazei de impozitare anuale conform art. 28 LIVPF, se eliberează separat pentru diferitele tipuri de venituri, cu excepția cazului în care venitul este realizat printr-o bază definită.

#### *6.2.2. declarație conform art. 201 LIP*

Persoanele obligate să rețină și să plătească impozitul reținut la sursă conform art. 194 și 195 LIP, vor declara impozitul datorat pentru trimestru printr-o declarație conform formular în termen de până la sfârșitul lunii următoare trimestrului. Declarația se depune la direcția teritorială a Agenției Naționale de Venituri, la care este înregistrat sau face obiectul înregistrării plătitorul de venit, iar în cazul în care nu face obiectul înregistrării - la direcția teritorială a Agenției Naționale de Venituri - Sofia. În cazul în care plătitorul

de venit nu este obligat să rețină și să plătească impozit, declarația se depune de către beneficiarul venitului. În cazul depunerii unei cereri de către persoanele juridice străine, se eliberează un certificat conform formular cu privire la impozitul reținut.

## 7. Plata impozitelor

Atunci când persoana străină depune o declarație fiscală anuală, termenul pentru plata impozitului pe venit sau a impozitului pe profit coincide cu termenul și locul depunerii declarației. Valoarea impozitului pe venit și a impozitului pe profit este de 10 la sută.

Atunci când veniturile sunt supuse unui impozit final cu reținere la sursă, impozitul în principiu se reține și se plătește de către plătitorul de venit în termen de până la sfârșitul lunii următoare trimestrului de calculare sau de plată a venitului.

Impozitul se plătește la bugetul de stat în contul direcției teritoriale a Agenției Naționale de Venituri de la locul înregistrării sau acolo unde plătitorul venitului face obiectul înregistrării.

Impozitul pe dividende este reținut și plătit de către întreprinderea - plătitoare, în termen de până la sfârșitul lunii următoare trimestrului în care s-a luat decizia de repartizare a dividendelor. Impozitul este în quantum de 5 la sută.

Impozitul pe veniturile din cote de lichidare este reținut și se plătește de către întreprinderea - plătitoare de venit, în termen de până la sfârșitul lunii următoare trimestrului în care s-a calculat cota de lichidare sau s-a luat decizia privind repartizarea acesteia. Impozitul este în quantum de 5 la sută.

Impozitul persoanelor fizice pentru veniturile prevăzute la art. 37, alin. 1, pct. 10 - 12 LIVPF și pentru veniturile dobândite prin schimb de acțiuni și cote părți în legătură cu reorganizarea societăților în conformitate cu capitolul nouăsprezece, secțiunea II din Legea privind impozitul pe profit, se plătește de către persoana care a dobândit venitul în termen de până la sfârșitul lunii următoare trimestrului dobândirii. Impozitul este în quantum de 10 la sută.

Impozitul pe veniturile persoanelor fizice din asigurari sociale voluntare suplimentare, din asigurările voluntare de sănătate și din asigurările de „Viață“, precum și din veniturile impozabile dobândite de către un membru al unei cooperării din dobânzi la împrumuturile acordate cooperării se rețin și se plătesc de către societatea de asigurare atunci când aceasta este persoană rezidentă, respectiv de către cooperărie, în termen de până la sfârșitul lunii următoare trimestrului în care venitul a fost dobândit de către persoana fizică. Valoarea impozitului este de 10 la sută.

În cazul în care impozitul este plătit de către beneficiarul venitului - persoană fizică, acesta se plătește la bugetul de stat în contul direcției teritoriale a Agenției Naționale de Venituri de la adresa permanentă a persoanei fizice rezidente - împuternicite. În cazul în care persoana străină nu are persoană împuternicită, impozitul de plătește în contul Direcției teritoriale a Agenției Naționale de Venituri - orașul Sofia.

În cazul în care plătitorul de venituri în conformitate cu LIP nu este o persoană impozabilă și pentru veniturile prevăzute la art. 12, alin. 3 și alin. 8, pct. 2 LIP, impozitul se plătește de către beneficiarul venitului la direcția teritorială respectivă a Agenției Naționale de Venituri de la locul de înregistrare sau acolo unde face obiectul înregistrării plătitorul de venit. În cazul în care plătitorul de venit nu face obiectul înregistrării, impozitul se plătește la Direcția teritorială a Agenției Naționale de Venituri - Sofia.

**Expunerea este în conformitate cu cadrul normativ în vigoare la data de 1 ianuarie 2018.**

#### **BIBLIOGRAFIE UTILIZATĂ:**

1. Динева, Д., Ползване на данъчно облекчение за лични вноски за доброволно осигуряване и застраховане, Финанси и право, vol. 7;
2. Динева, Д., Данъчно облекчение за отглеждане на деца, ненавършили пълнолетие, Финанси и право, 2005, vol. 3;
3. Мермерска, Л., Данъчно облекчение за млади семейства, Финанси и право, 2011, vol. 3;

4. Мермерска, Л., Коментар на промените в Закона за данъците върху доходите на физическите лица, В: Новото данъчно законодателство през 2008 година, S., 2008;
5. Мермерска, Л., Коментар на промените в Закона за данъците върху доходите на физическите лица, в сила от 01.01.2011 г., В: Новото данъчно законодателство през 2011 година, S., 2011;
6. Мермерска, Л., Данъчен режим по ЗДДФЛ на продажбата на недвижимо имущество, Финанси и право, 2011, vol. 5;
7. Петков, Г., Данъчно третиране на дивидентите и тантиемите, Финанси и право, 2003, 2003, vol. 5;
8. Симеонов, И., Данъчно облагане на дивидентите и ликвидационните дялове, Финанси и право, 2004, vol. 6;
9. Филипов, В., Промените в Закона за корпоративното подоходно облагане и Данъчно-осигурителния процесуален кодекс за 2011 г., свързани с данъка при източника, Финанси и право, 2011, vol. 3;
10. Adresa nr. 17-00-75/11.05.2010 a ANV cu privire la aplicarea art. 202a LIP și art. 37a LIVPF;
11. Adresa nr. 08-00-3/28.04.2011 a ANV;
12. Adresa nr. 3-1171/18.04.2011 a ANV;
13. Hotărârea nr. 9720/2011 din dosarul administrativ nr. 106/2011 al Curții Supreme Administrative;
14. Hotărârea nr. 3360/2011 din dosarul administrativ nr. 10346/2010 al Curții Supreme Administrative;
15. Hotărârea nr. 12546/11 din dosarul administrativ nr. 2430/2011 al Curții Supreme Administrative;
16. Hotărârea nr. 1031/2010 din dosarul administrativ nr. 379/2010 al Tribunalului Administrativ - Varna;
17. Hotărârea nr. 13803/17.11.2010 din dosarul administrativ nr. 7364/2010 al Curții Supreme Administrative;
18. Hotărârea nr. 215/4.02.2010 din dosarul administrativ nr. 2878/2009 al Tribunalului Administrativ - Varna;
19. Hotărârea nr. 1087/22.06.2009 din dosarul administrativ nr. 819/2009 al Tribunalului Administrativ - Varna.

## **TEMA 6 - CONVENTIA DINTRE REPUBLICA BULGARIA SI ROMANIA PENTRU EVITAREA DUBLEI IMPUNERI SI PREVENIREA EVAZIUNII FISCALE (CEDI)**

Convenția se numără printre noile CEDI încheiate de Republica Bulgaria (țările noastre au încheiat 70 de convenții, dintre care se aplică 68). În conformitate cu art. 28 pct. 3, începează valabilitatea Convenției dintre guvernul Republicii Bulgaria și guvernul României cu privire la evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și capital, încheiată la București la data de 1 iunie 1994. Așa cum vom vedea în continuare, în conformitate cu regula privind aplicarea noii convenții, încetarea celei anulate se realizează la data de sau după data de 1 ianuarie 2017.

### **1. Intrarea în vigoare și aplicarea CEDI existente între guvernul Republicii Bulgaria și guvernul României**

Convenția privind evitarea dublei impuneri este un acord internațional bilateral, iar în legătură cu aspectul naturii juridice a tratatelor internaționale, Curtea Constituțională a Republicii Bulgaria s-a pronunțat prin Hotărârea nr. 7 din data de 2.07.1992 a Curții Constituționale în dosarul constituțional nr. 6 din anul 1992 (Publicată în Monitorul Oficial, nr. 56 din data de 10.07.1992).

Convenția nu este o sursă națională de drept, întrucât nu este adoptată doar de către o autoritate națională, însă aceasta face parte din dreptul intern al Republicii Bulgaria. Constituția adoptă un sistem complex referitor la transformarea convențiilor în dreptul intern, întrucât tratatul internațional nu poate deveni un drept automat care să acționeze pe teritoriul bulgar. Tratatele internaționale devin parte din dreptul intern și au prioritate față de celelalte legi atunci când îndeplinesc cerințele prevăzute la art. 5, alin. 4 din Constituția Republicii Bulgaria (CRB), și anume sunt:

- ratificate pe cale constituțională;

La art. 85, alin. 1 din Constituția Republicii Bulgaria sunt prevăzute cazurile în care tratatele internaționale sunt ratificate. Potrivit art. 85, alin.

1, pct. 4 din Constituția Republicii Bulgaria, atunci când în tratatele internaționale sunt prevăzute obligații financiare pentru stat, iar conform art. 85, alin. 1, pct. 8, atunci când ratificarea este prevăzută în mod expres în tratat, Adunarea Națională (organul legislativ în Republica Bulgaria) își exercită competența privind ratificarea tratatului internațional.

Ratificarea este un act al Adunării Naționale, care se efectuează prin lege. Prin lege, convenția devine legislație bulgară în vigoare pe baza unei surse juridice interne. Convenția dintre Republica Bulgaria și România este ratificată printr-o lege adoptată de către a 43-a Adunare Națională în data de 8.10.2015, publicată în „Monitorul Oficial“, nr. 81 din data de 20.10.2015;

- promulgat;

În cazul în care convenția în textul său integral nu a fost promulgată, deși este ratificată conform procedurii prevăzute, aceasta nu face parte din legislația internă și nu are prioritate față de legile bulgare. CEDI între Republica Bulgaria și România s-a promulgat în „Monitorul Oficial“, nr. 64 din data de 16.08.2016;

- intrate în vigoare pentru Republica Bulgaria;

Momentul intrării în vigoare a convenției nu este identic cu momentul intrării în vigoare a legii de ratificare în sine. Momentul intrării în vigoare a convenției se stabilește în aceasta însăși, încrucișând intrarea în vigoare este uneori pusă în funcție de acțiunile ambelor părți. CEDI între Republica Bulgaria și România a intrat în vigoare din data de 29.03.2016, deoarece conform art. 28, pct. 1 din aceasta, acest lucru se întâmplă de la data ultimei notificări transmise pe cale diplomatică, prin care statele contractante se notifică în mod reciproc că sunt îndeplinite cerințele legislației interne pentru intrarea în vigoare a Convenției. Intrarea în vigoare este diferită de aplicarea convenției, iar în conformitate cu art. 28, pct. 2, dispozițiile sale se aplică din sau după prima zi a lunii ianuarie din anul calendaristic care urmează anului în care Convenția intră în vigoare, adică din sau după data de 1 ianuarie 2017.

## 2. Forța juridică

Convenția are forța juridică a unei legi și acest lucru rezultă din locul sistematic al alin. 4 de la art. 5 din Constituție. Forța juridică a convenției nu

este doar a unei legi, ci a unei legi speciale, deoarece în caz de contradicție dintre normele convenției și normele legislației fiscale bulgare se aplică normele convenției, de asemenea în cazul unei contradicții dintre o lege generală și specială se aplică normele legii speciale.

Potrivit art. 75 din Legea privind impozitul pe veniturile persoanelor fizice (LIVPF) și art. 13 din Legea privind impozitul pe profit (LIP), atunci când într-o convenție privind evitarea dublei impuneri sau într-un alt tratat internațional ratificat de Republica Bulgaria, promulgat și care a intrat în vigoare, sunt cuprinse dispoziții diferite de dispozițiile LIVPF sau LIP, se aplică dispozițiile convenției sau tratatului internațional respectiv. În acest sens este și practica Curții Supreme Administrative a Republicii Bulgaria. Compoziția efectivă a legislației fiscale naționale care reglementează relațiile cu element internațional intră în vigoare atunci când nu există nicio normă din CEDI care să reglementeze ipoteza respectivă.

Convenția are sarcina de a soluționa o întrebare fundamentală - cum să se evite impunerea mai mult decât o dată a aceluiași obiect, realizată în persoana aceleiași entități? Această întrebare provine din faptul că fiecare țară are propria suveranitate și stabilește impozitarea fiscală atât pentru cetățenii săi proprii și pentru persoanele juridice, cât și pentru străini.

### **3. Model utilizat pentru încheierea convenției**

Statele încheie CEDI utilizând o anumită „matrice” sau model care este reglementat în alte acte. Există trei modele de convenții fiscale destinate evitării dublei impuneri - al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), al Organizației Națiunilor Unite și al SUA. Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri al OCDE - Model Tax Convention on Income and on Capital (Model privind convenția fiscală pentru venituri și capital - MCFVC) se află la baza conținutului CEDI dintre Bulgaria și România. Din acest motiv, interpretarea textelor individuale ale convenției se poate căuta în comentariile pe care OCDE le publică pe site-ul său.

Din cauza semnării convenției înainte de anul 2017, în aceasta nu sunt reflectate cerințele Convenției multilaterale privind introducerea în convențiile fiscale încheiate între state a unor măsuri concrete îndreptate împotriva reducerii artificiale a bazei de impozitare și transferului profiturilor, semnată la data de 7 iunie 2017 de către aproape 70 de jurisdicții fiscale, și ale proiectului de modificare și completare a Modelului privind convenția fiscală pentru venituri și capital și a Comentariului la acesta, publicat la data de 11 iulie 2017 de către OCDE.

#### **4. Cuprins pe materii**

Dubla impunere internațională există în cazul impozitelor directe, atunci când pentru entitatea care face obiectul impozitării apare o datorie fiscală similară în diferite țări pentru același obiect de impozitare. Motivele pentru acest fenomen se află în elaborarea sistemului fiscal al fiecărei țări în funcție de două principii: primul este de impunere în funcție de cetățenie, locul de domiciliu sau reședință al entității care face obiectul impozitării, iar cel de al doilea - în conformitate cu sursa de venit sau patrimoniul. În cazul impozitelor indirecte, această problemă nu există, deoarece este adoptat principiul impozitării mărfurilor și serviciilor cu taxe indirecte în țara în care acestea sunt consumate.

În măsura în care dubla impozitare a veniturilor și a patrimoniului este rezultat al acțiunii reciproce a normelor din sistemele fiscale ale diferitelor țări, aceasta este depășită prin distribuirea competenței jurisdicțiilor fiscale care au dreptul de a colecta impozitul. Prin urmare, nu este valabil un caz de scutire de impozitare, ci una dintre țări renunță la dreptul său de a colecta impozitul, acest drept rămânând celeilalte țări.

Această situație nu se modifică nici după intrarea celor două state în Uniunea Europeană (UE), deoarece în cadrul UE impozitarea fiscală directă este rezervată numai competențelor statelor membre. În Tratatul UE nu există o dispoziție explicită pentru armonizarea legislațiilor în domeniul impozitării directe. Acțiunile autorităților din UE în domeniul impozitelor directe se

bazează pe articolul 115 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE), care permite directive pentru apropierea acelor dispoziții prevăzute în legi, acte de reglementare sau administrative ale statelor membre, care se referă în mod direct la piața internă și care prevede unanimitate și procedura de consultare. Realizarea unanimității de către toate statele membre este extrem de dificil de realizat, după cum reiese din directivele puține la număr din domeniul impozitării fiscale directe, care se limitează mai degrabă la aspecte tehnice. În același timp, Curtea UE dispune de competența de a se pronunța asupra aplicabilității legislației fiscale în statele membre, pentru a se asigura că acestea din urmă nu încalcă garanțiile prevăzute la art. 26 TFUE privind libera circulație a mărfurilor, persoanelor, serviciilor și capitalurilor.

În ultimul timp se observă un proces de consolidare a armonizării și în domeniul impozitării fiscale directe, care ar putea avea ca efect limitarea efectului de reglementare al CEDI încheiate între statele membre. (La reuniunea ministrilor de finanțe ai statelor membre, care s-a desfășurat la Tallinn în data de 16 septembrie 2017, s-a făcut un pas către apropierea impozitării fiscale în cadrul UE. Zece țări, printre care și Bulgaria, au susținut ideea introducerii unui nou impozit pe venit prin care statele membre să impoziteze companii tehnologice precum Google, Apple, Amazon, Facebook).

Având în vedere tipurile de impozite pentru care se aplică CEDI, acestea sunt:

- cele existente, care în Republica Bulgaria sunt imozitele pe veniturile persoanelor fizice și imozitul pe profit (corporativ), iar pentru România sunt imozitul pe venit și imozitul pe profit;

- cele viitoare, în cazul în care imozitele sunt identice sau similare prin natura lor și care sunt introduse după data semnării Convenției ca o completare sau în locul imozitelor existente. Autoritățile competente ale statelor contractante se vor informa reciproc asupra oricărora modificări substanțiale efectuate în legislațiile fiscale respective.

## **5. Domeniul de aplicare al CEDI**

O caracteristică importantă a persoanei este ca aceasta să fie „rezidentă” în unul sau ambele state contractante. Rezidentă este orice persoană

care în conformitate cu legislația statului respectiv face obiectul impunerii în acesta din cauza domiciliului său, rezidenței, sediului administrativ, locului de înregistrare, locului de constituire sau oricărui alt criteriu de natură similară.

În cazul în care o persoană fizică este rezidentă a ambelor state contractante, situația sa se stabilește după cum urmează:

- aceasta este considerată persoană rezidentă numai a statului în care dispune de o locuință permanentă; dacă dispune de o locuință permanentă în ambele state, va fi considerată persoană rezidentă numai a statului în care are relații personale și economice mai strânse (centrul intereselor vitale);

- în cazul în care țara în care se află centrul intereselor sale vitale nu poate fi determinată sau dacă aceasta nu dispune de o locuință permanentă în niciuna dintre cele două state, aceasta este considerată persoană rezidentă numai a statului în care locuiește în mod obișnuit;

- în cazul în care aceasta locuiește în mod obișnuit în ambele state sau în niciuna dintre acestea, va fi considerată persoană rezidentă numai a statului al cărui cetățean este;

- în cazul în care este cetățean al ambelor state sau al niciunei dintre acestea, autoritățile competente ale statelor contractante vor soluționa aspectul prin acord reciproc.

Atunci când o persoană care nu este persoană fizică este rezidentă a ambelor state contractante, autoritățile competente ale statelor contractante vor stabili de comun acord statul contractant al căruia acea persoană este considerată rezidentă în scopurile convenției.

În cazul persoanelor juridice, dubla impunere apare atunci când un o persoană rezidentă a unui stat desfășoară activitate economică în celălalt stat prin intermediul unui sediu permanent, care include: sediu administrativ; sucursală; birou; fabrică; atelier; mină, puț de petrol sau gaze, carieră sau orice alt loc de extracție a resurselor naturale; șantier de construcție, unitate de construcție, montaj sau de instalare, în cazul în care activitatea durează mai mult de douăsprezece luni. Sediului permanent îi este atribuită și activitatea unui reprezentant cu statut independent, cu excepția unui broker, comisionar

sau orice alt reprezentant cu statut independent, cu condiția ca aceste persoane să acționeze în cadrul limitelor obișnuite ale activității lor. În cazul în care o societate care este persoană rezidentă a unui stat contractant controlază sau este controlată de o societate care este persoană rezidentă a celuilalt stat contractant sau care își desfășoară activitatea economică în acest alt stat, niciuna dintre societăți nu devine sediul permanent al celeilalte.

## **6. Obiectele impozitării**

Termenii utilizați și definițiile acestora sunt asemănătoare cu cele din Tema 5, deoarece în absența unei convenții, se aplică regulile discutate în tema anterioară. Cu toate acestea, din motive de exhaustivitate a expunerii, aceste concepte sunt analizate din nou.

### **6.1. Venituri din utilizarea pasivă a bunurilor imobile și din înstrăinarea bunurilor imobile și mobile**

#### *6.1.1. venituri din bunuri imobile*

Veniturile din închiriere sau arendă pot fi impuse în țara în care se află proprietatea imobilă (inclusiv veniturile din agricultură și silvicultură), indiferent dacă beneficiarul venitului este persoană rezidentă a celeilalte țări. În general un principiu de drept este că amplasarea bunului imobil determină ordinea procedurală care se aplică, instanța care examinează litigiul, etc. Această regulă se aplică și în cazul în care proprietarul este o persoană fizică, și când este o întreprindere.

#### *6.1.2. profituri din transferul de proprietate*

Profiturile obținute de o persoană rezidentă a unui stat contractant din transferul de bunuri imobile situate în celălalt stat contractant, pot fi taxate cu impozit în acest celălalt stat.

Profiturile provenind din transferul bunurilor mobile care fac parte din activele unui sediu permanent, pe care o întreprindere a unui stat contractant îl are în celălalt stat contractant, inclusiv profiturile provenite din transferul unui asemenea sediu permanent (individual sau împreună cu întreaga întreprindere), pot fi taxate cu impozit în acest celălalt stat.

Se reglementează și impunerea profiturilor din transferul vehiculelor utilizate în transportul internațional, navele fluviale utilizate în transportul pe apă intern, sau al bunului mobil legat de utilizarea unor astfel de vehicule.

Profiturile obținute de către o persoană rezidentă a unui stat contractant din transferul de acțiuni sau cote părți, care dobândesc mai mult de 50 de procente din valoarea lor, direct sau indirect din proprietățile imobiliare situate în celălalt stat contractant, pot fi impuse în acest celălalt stat.

Profiturile provenite din transferul oricărei alte proprietăți se taxează cu impozit numai în statul contractant în care cedentul este persoană rezidentă.

#### 6.2. Profituri din activități economice, inclusiv din transport internațional

Profiturile dintr-un sediu permanent (SP) în celălalt stat pot fi impozitate acolo, dar numai pentru acea parte dintre acestea care este atribuită sediului permanent.

La determinarea profiturilor unui sediu permanent se admite deducerea cheltuielilor efectuate pentru scopurile sediului permanent, inclusiv cheltuielile de gestionare și cheltuielile generale de administrare, efectuate atât în statul în care se află sediul permanent, cât și în orice alt loc.

Nu se atribuie profituri sediului permanent exclusiv din cauza unei achiziții normale de către acest sediu permanent a unor mărfuri pentru întreprindere.

Profiturile unei persoane rezidente a unui stat contractant din utilizarea navelor, aeronavelor, vehiculelor feroviare sau rutiere în transportul internațional, inclusiv din participarea la un grup, activitate economică comună sau agenție de operare internațională, sunt impozabile numai în acel stat.

Profiturile unei persoane rezidente a unui stat contractant din utilizarea navelor în transportul pe apă intern sunt impozabile numai în acest stat.

#### 6.3. Dividende și dobânzi

Dividendele înseamnă venituri din acțiuni sau alte drepturi care dau dreptul la participarea la profit, cu excepția creanțelor pentru datorii; veniturile provenite din lichidarea totală sau parțială a unei societăți; veniturile din alte drepturi care sunt supuse același regim fiscal ca veniturile din acțiuni, în conformitate cu legislația statului în care societarea care efectuează repartizarea este persoană rezidentă.

Dobânda este un venit din creație pentru o datorie de orice fel, indiferent de faptul dacă sunt garantate sau nu cu ipotecă și dacă sunt purtătoare sau nu ale dreptului de participare la profiturile debitorului, și în special venituri din titluri de valoare de stat și venituri din bonuri și obligațiuni, inclusiv din prime și bonusuri asociate cu astfel de titluri de valoare, bonuri sau obligațiuni. Sancțiunile pentru întârzierea efectuării plășilor nu sunt considerate dobânzi.

Dividendele și dobânzile pot fi impuse în fiecare dintre cele două țări, dar atunci când sunt impozitate în statul în care apar, impozitul nu trebuie să depășească 5 procente din suma brută a dobânzilor.

Dobânzile sunt scutite de impunere într-unul dintre state, în cazul în care sunt primite și deținute din celălalt stat contractant sau unitatea sa administrativ teritorială sau o autoritate locală, sau de la Banca Centrală a aceluia alt stat, sau de la orice agenție, bancă sau instituție a acestui alt stat, unitatea sa administrativ teritorială sau o autoritate locală, sau în cazul în care creațele pentru datorii ale unei persoane rezidente din celălalt stat membru sunt garantate, asigurate sau finanțate de către o instituție financiară deținută în întregime de către acest alt stat.

#### 6.4. Redevențe

Redevențele sunt plășile de orice fel primite pentru utilizarea sau pentru dreptul de a utiliza orice drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv software, filme cinematografice, precum și filme sau înregistrări pentru emisiuni de radio sau televiziune, pentru orice brevet, marcă comercială, desen sau model, plan, formulă secretă sau procedeu, sau pentru utilizarea sau dreptul de a utiliza orice echipament industrial, comercial sau științific, sau pentru informații (know-how) referitoare la experiența industrială, comercială sau științifică.

Atât dividendele și dobânzile, cât și redevențele pot fi impuse în oricare dintre state, dar atunci când se plătesc într-unul dintre state, pot fi impuse acolo în cazul în care impozitul nu depășește 5 procente din suma brută a redevențelor.

## **6.5. Venituri din prestarea muncii**

### ***6.5.1. venituri dintr-un raport de muncă***

Acestea sunt salariile, indemnizațiile și alte remunerații similare obținute de către o persoană rezidentă a unui stat contractant pe baza unui raport de muncă și pot fi impuse în celălalt stat, atunci când munca se prestează acolo.

Remunerațiile obținute de o persoană rezidentă a unui stat contractant pentru munca prestată în celălalt stat contractant vor fi impuse numai în țara în care persoana este rezidentă, în cazul în care beneficiarul locuiește în celălalt stat pentru o perioadă sau perioade care nu depășesc în total 183 de zile în orice perioadă de douăsprezece luni, care începe sau se termină în anul fiscal respectiv, remunerația este plătită de către sau în numele unui angajator care nu este persoană rezidentă a celuilalt stat, iar remunerația nu este suportată de un sediu permanent pe care angajatorul îl detine în celălalt stat.

Remunerația primită pentru munca prestată la bordul unei nave, vapor, aeronave, vehicul feroviar sau rutier, utilizate în transportul internațional de către o persoană rezidentă a unui stat contractant, este impozabilă în acel stat.

### ***6.5.2. remunerațiile directorilor***

Remunerațiile directorilor și alte plăți similare obținute de către o persoană rezidentă a unui stat contractant în calitatea sa de membru al consiliului director sau al unui alt organism similar al unei societăți care este persoană rezidentă a celuilalt stat contractant, pot fi taxate cu impozit în acest alt stat.

### ***6.5.3. serviciul public***

Salariile, indemnizațiile și alte remunerații similare, diferite de pensiile plătite de către un stat contractant sau de o unitate administrativ teritorială a acestuia sau de o autoritate locală, către o persoană fizică pentru serviciile prestate acestui stat sau unei unități sau unui organism, vor fi impuse numai în acest stat.

Astfel de salarii, indemnizații și alte remunerații similare vor fi însă impuse numai în celălalt stat contractant, dacă serviciile sunt prestate în acel stat și persoana fizică este rezidentă a acestui stat, fiind: cetățean al acestui

stat; sau nu a devenit persoană rezidentă a acestui stat numai în scopul pre-stării serviciilor.

#### *6.5.4. artiști de spectacol și sportivi*

Veniturile primite de către o persoană rezidentă a unui stat contractant în calitatea sa de artist de spectacol, cum ar fi un artist de teatru, de film, de radio sau de televiziune sau în calitate de muzician, sau ca sportiv, din activitatea sa personală în această calitate, prestată în celălalt stat contractant, pot fi impozitate în acest alt stat.

În cazul în care veniturile în legătură cu activitatea personală desfășurată de un artist de spectacol sau de un sportiv în această calitate, sunt primite nu de către artistul interpret sau sportivul însuși, ci de către altă persoană, aceste venituri pot fi impuse în statul contractant în care se prestează activitatea artistului de spectacol sau sportivului.

Veniturile realizate din activități desfășurate de către artiști de spectacol sau sportivi într-un stat contractant, atunci când vizita în acest stat este finanțată integral din fonduri publice ale celuilalt stat sau ale unităților sale administrativ-teritoriale sau autorități locale a acestuia, sau de către o instituție publică a acestora, iar activitățile nu au fost efectuate în scopul realizării de profituri, acestea sunt scutite de impozit în statul contractant în care se prestează aceste activități.

#### 6.6. Pensii și anuități

Anuitățile sunt sume determinate care se plătesc în mod periodic, la date stabilite în timpul vieții sau pentru o perioadă de timp specificată sau determinabilă, pentru îndeplinirea obligației de recuperare adecvată și integrală a plăților efectuate în bani sau echivalentul acestora.

Pensiile și alte plăți similare în legătură cu raportul de muncă din trecut și anuitățile plătite unei persoane rezidente a unui stat contractant sunt impozabile numai în acel stat.

Plățile efectuate în baza unei scheme publice care face parte din sistemul de securitate socială al unui stat contractant sunt impozabile numai în acel stat.

### **6.7. Venituri pentru studenți și stagiari, profesori și cercetători**

Plățile pe care studenții și stagiařii, persoane rezidente ale unui stat, le primesc pentru întreținerea acestora, studiile sau stagiatura în celălalt stat, nu sunt impozitate în țara în care persoanele sunt rezidente.

În cazul în care un profesor sau cercetător locuiește în celălalt stat pentru o perioadă care nu depășește doi ani, numai în scopul de a preda sau de a efectua o cercetare științifică la o universitate, colegiu, școală sau altă instituție de învățământ recunoscută, este scutit de impozit în statul în care este persoană rezidentă.

### **6.8. Alte venituri**

Alte venituri sunt impozitate în țara din care provine sursa de venit.

## **7. Metode de eliminare a dublei impuneri**

În Bulgaria, dubla impunere va fi eliminată după cum urmează:

- în cazul în care o persoană rezidentă în Bulgaria realizează venituri care în conformitate cu prevederile prezentei Convenții pot fi impozitate în România, Bulgaria va acorda ca o deducere din impozitul pe venitul acestei persoane rezidente o sumă egală cu impozitul pe venit plătit în România; totuși, o astfel de deducere nu va depăși acea parte a impozitului pe venit calculat înainte de deducerea care se atribuie veniturilor ce pot fi impozitate în România;

- în cazul în care în conformitate cu orice prevedere a prezentei Convenții, venitul realizat de o persoană rezidentă din Bulgaria este scutit de impozit în Bulgaria, Bulgaria poate indiferent de aceasta, să ia în considerare venitul scutit la calculul valorii impozitului pe venitul rămas al acestei persoane rezidente.

## **8. Nediscriminarea**

Convenția pentru evitarea dublei impuneri încheiată între Republica Bulgaria și România conține următorul text la art. 24, alin. 1 din Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri, care corespunde versiunii actuale a art. 24, alin. 1 din Modelul Convenției pentru evitarea dublei impuneri, și anume:

Naționalii unui stat contractant nu fac obiectul în celălalt stat contractant al niciunei impozitări sau obligațiilor legate de aceasta, care sunt diferite sau mai împovărătoare decât impozitarea și obligațiile legate de aceasta, la care sunt sau pot fi supuși naționalii celuilalt stat în aceleași circumstanțe, și în special în ceea ce privește calitatea persoanei rezidente. Această situație se referă și la persoanele care nu sunt rezidente ale unuia sau ale ambelor state contractante.

Impozitarea unui sediu permanent pe care o întreprindere a unui stat contractant îl are în celălalt stat contractant nu poate fi mai nefavorabilă în acest alt stat decât impozitarea întreprinderilor celuilalt stat care desfășoară aceleași activități. Această prevedere nu va fi considerată ca obligând un stat contractant să acorde persoanelor rezidente ale celuilalt stat contractant orice deduceri personale, scutiri sau reduceri în scopuri fiscale, având în vedere statutul lor civil sau obligațiile lor familiale, pe care le acordă proprietilor persoane rezidente.

## **9. Procedura de aplicare a convenției**

La secțiunea III a capitolului șaisprezece din Codul de procedură fiscală și asigurări (CPFA) este reglementată procedura de aplicare a CEDI. Pentru a fi aplicată convenția, trebuie adresată o cerere conform formular către autoritatea competentă a administrației de venituri. Cererea va fi însoțită de dovada circumstanțelor prevăzute la art. 136 CPFA.

Autoritățile de venituri exercită controlul asupra aplicării CEDI, prin efectuarea unei verificări sau inspecții. Atunci când se efectuează o verificare, se emite o opinie pentru persoana străină cu privire la existența sau lipsa temeiurilor de aplicare a CEDI, în termen de 60 de zile de la depunerea cererii. O copie a opiniei este de asemenea transmisă și plătitorului venitului.

Autoritățile de venituri emit o opinie cu privire la lipsa temeiurilor de aplicare a CEDI, atunci când persoana străină nu a îndeplinit cerințele necesare și nu a eliminat deficiențele în termen de 15 zile de la data solicitării de către autoritatea de venituri. Nepronunțarea în termenul de 60 de zile este considerată o opinie privind existența temeiurilor pentru aplicarea CEDI.

Din momentul emiterii opiniei privind existența temeiurilor pentru aplicarea CEDI sau a nepronunțării în termenul de 60 de zile, se consideră că au fost îndeplinite cerințele de aplicare a convenției. În cazul în care în legătură cu o cerere depusă are loc o inspecție, pe parcursul căreia se constată existența unor temeiuri pentru aplicarea CEDI, cerințele pentru aplicarea acesteia sunt considerate îndeplinite la momentul depunerii cererii.

În cazul în care s-a emis o opinie privind lipsa temeiurilor pentru aplicarea CEDI, aceasta poate fi contestată de către beneficiarul sau plătitorul de venit, în cazul în care acesta este imputernicit în acest scop de către beneficiarul venitului. Contestația se efectuează în conformitate cu procedura de contestare a actelor de inspecție, plângerea fiind depusă prin intermediul direcției teritoriale la care a fost depusă cererea.

Opinia privind lipsa temeiurilor pentru aplicarea CEDI face obiectul contestației împreună cu actul de inspecție sau cu actul de compensare sau rambursare, prin care s-a refuzat aplicarea CEDI.

Chiar dacă a fost emisă o opinie, aplicarea legală a CEDI face obiectul controlului ulterior la efectuarea inspecției, în cazul în care opinia nu a fost contestată în mod individual.

**Expunerea este în conformitate cu cadrul normativ în vigoare la data de 1 ianuarie 2018.**

#### **BIBLIOGRAFIE UTILIZATĂ:**

1. Ангелов, А. Джумалиев, Ст. Международното данъчно право на НР България - проблемът за двойното облагане. Правна мисъл, 1960, nr. 49;
2. Пенов, С. Избягване на международното данъчно облагане на доходите и имуществата чрез норми на националното право. Административно правосъдие, 2008, nr. 2,
3. Пенов, С. Методи за избягване на международното двойно данъчно облагане, Търговско право, 1996, nr. 3-4;

4. Пенов, С. Понятие за международно двойно данъчно облагане облаганел Финансоводанъчен контрол, 1996, нр. 8;
5. Пенов, С. Проблеми по прилагането на спогодбите за избягване на международното двойно данъчно облагане на доходите и имуществата, Право без граници, 2002, нр. 2;
6. Пенов, С. Регулативно действие на нормите на международните договори за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата, Търговско и данъчно право, 1996, нр. 4;
7. Славчева, И. Стефанов, А. Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, сключени от Република България, S.: Ciela, 2012;
8. Тодоров, Т. Двустранни спогодби на България за избягване на двойното данъчно облагане върху доходите и имуществото, Prefața la pct. 1, S. 1995;
9. Lang, M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. IBFD, Online Books, 2013, Ch. I;
10. Rasmussen, M. International Double Taxation. Wolters Kluwer, 2011;
11. Radu, M. International Double Taxation, Procedia - Social and Behavioral Sciences 62 (2012) 403 - 407;
12. Spitaler, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Reichenberg, 1936;
13. Hotărârea nr. 7 din data de 2.07.1992 a Curții Constituționale în dosarul constituțional nr. 6 din anul 1992 (Publicată în Monitorul Oficial, nr. 56 din data de 10.07.1992)
14. Hotărârea nr. 14602/2008 din dosarul administrativ nr. 8852/2008 a Curții Supreme Administrative.



**Ницуляса Лучиан Константин**

**ТРАНСГРАНИЧНО ДАНЪЧНО  
ПРАВО**



## **СЪДЪРЖАНИЕ**

### **Глава I. ВЪПРОСИ ОТ ИНТЕРЕС, СВЪРЗАНИ С ДАНЪЧНОТО ПРАВО И ДАНЪЧНАТА ПРОЦЕДУРА В РУМЪНИЯ / 201**

- Раздел 1. Принципи / 201
- Раздел 2. Данъчна регистрация / 210
  - 2.1. Регистрация на нерезиденти / 212
- Раздел 3. Данъчни административни актове / 215

### **Глава II. ДАНЪКЪТ ВЪРХУ ДОБАВЕНА СТОЙНОСТ (ДДС) / 227**

- Раздел 1. Облагаеми сделки / 227
- Раздел 2. Данъчно задължени лица / 239
- Раздел 3. Данъчните ставки / 244
- Раздел 4. Режимът на приспаданията / 249

### **Глава III. ДАНЪК ВЪРХУ ДОХОДИТЕ / 262**

- Раздел 1. Данъкоплатците и обхвата на приложение на данъка върху доходите / 262
  - 1.1. Положението на резидентите от държавите, с които Румъния е сключила спогодби за избягване на двойното данъчно облагане / 265
- Раздел 2. Категории облагаеми доходи / 266

### **Глава IV. ДАНЪК ВЪРХУ ПЕЧАЛБАТА / 280**

- Раздел 1. Данъкоплатците и обхвата на приложение на данъка върху печалбата / 280
- Раздел 2. Обхват на приспадащите се разходи / 285

### **Глава V. ДАНЪК ВЪРХУ ДОХОДИТЕ, ПОЛУЧЕНИ В РУМЪНИЯ ОТ НЕРЕЗИДЕНТИ, И ДАНЪКЪТ ВЪРХУ ПРЕДСТАВИТЕЛСТВАТА НА ЧУЖДЕСТРАННИТЕ ДРУЖЕСТВА, УСТАНОВЕНИ В РУМЪНИЯ / 298**

**Раздел 1. Данъкът върху доходите, получени в Румъния от нерезиденти / 298**

**Раздел 2. Сдружения/Организации извършващи дейности/получаващи доходи в/от Румъния / 303**

**Глава VI. ПРОЦЕДУРА ПО ВЗАИМНО СПОРАЗУМЕНИЕ ЗА ИЗБЯГВАНЕ/ПРЕМАХВАНЕ НА ДВОЙНОТО ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ / 308**

**БИБЛИОГРАФИЯ / 311**

## Глава I.

# ВЪПРОСИ ОТ ИНТЕРЕС, СВЪРЗАНИ С ДАНЪЧНОТО ПРАВО И ДАНЪЧНАТА ПРОЦЕДУРА В РУМЪНИЯ

### Раздел 1. Принципи

След като Румъния се присъедини към Европейския съюз, стана необходимо да се взаимосвързват данъчните и процесуално-данъчните норми (особено тези по отношение на данъчната проверка и събирането на такси и данъци) с европейските норми.

Спрямо други законодателни области, в тази на Европейската общност откриваме важна особеност, един принцип на управление, а именно принципа на субсидиарност. По този начин, Договорите на ЕС, в различните форми, които са известни в течение на времето, не съдържат изрични норми по отношение на регламентирането на преките данъци, като в този контекст нормативния процес в тази област е бил оставен на преценката на държавите-членки.

Положението обаче е различно, когато тези преки данъци предизвикват ефекти върху четирите свободи, установени от Договора на Европейския съюз - *свободното движение на стоки, хора, услуги и капитали*.

Данъчното облагане на дружествата е една от малкото области на политиката, където Европейският съвет може да приеме законодателни мерки само с единодушие, като при тези условия законодателния процес очевидно е затруднен. В същото време, трябва да се отбележи, че в тази област на косвеното данъчно облагане, е преследвана не само стандартизация на нормите на държавите-членки, като тези норми трябва да бъдат съвместими помежду си, но също така тези норми трябва да спазват по конвергентен начин целите, заложени в Договора.<sup>71</sup>

---

<sup>71</sup> Mădălin Irinel Niculeasa, Politica Fiscală. Aspecte teoretice și practice, Изд. C.H.Beck, Букурещ, 2009, стр. 2;

В румънската система, тази модернизация за съгласуване с правилата на Общността, се реализира чрез влизането в сила на Закон № 571/2003 по отношение на Данъчния кодекс, който е влязъл в сила на 1 януари 2004 г., а в данъчно-процесуален план, чрез влизането в сила също на 1 януари 2004 г. на Правителствената наредба № 92/2003, относно Данъчния процесуален кодекс.

Тези актове са били приложими до 01.01.2016 г., когато е влязъл в сила Закон № 207/2015 относно Данъчния процесуален кодекс, съответно Закон № 227/2015 относно Данъчния кодекс (заедно с Правителствено решение № 1/2016 относно методологичните норми на Данъчния кодекс), като тези нормативни актове не са довели до съществени промени в институциите, които са управлявани до този момент от старите кодове. В тази статия, когато се позоваваме на съкращенията „Дан. к.“ и „Дан.-проц. к.“, ще се позовем на двета гореспоменати закона.

От тази гледна точка, тези два закона формират, *stricto sensu*, румънската данъчна система, дефинирана от специализираната литература<sup>72</sup> като представляваща всички такси и данъци, обхванати от Данъчния кодекс (например данъка върху доходите, данъка върху печалбата, данъка върху доходите на микропредприятията, данъка върху добавена стойност, местните данъци и такси и др.).

Във връзка с Дан.-проц. к., това определение не би представлявало интерес, след като този нормативен акт регламентира основно начина на определяне и събиране на данъчните бюджетни вземания (с други думи, всички задължения, които произтичат от взаимоотношение на данъчно право, управлявано от Данъчния кодекс), извършването на данъчния контрол, данъчните вземания, извършването на принудително изпълнение на данъчните изпълнителни листове и др.

Имайки предвид, че данъчните и процесуално-данъчните норми, така както се появяват регламентирани от двета нормативни акта

---

<sup>72</sup> Mădălin Irinel Niculeasa, цит. съч., стр. 3;

посочени по-горе, формират истински клон на правото, е необходимо да се преразгледат техните нормативни принципи.

По този начин, съгласно чл. 3 Дан. к.: Данъците и таксите, регламентирани от този кодекс, се основават на следните принципи:

**а) неутралността на данъчните мерки** по отношение на различните категории инвеститори и капитали, с форма на собственост, гарантирайки чрез нивото на данъчното облагане равни условия за инвеститорите, румънския и чуждестранния капитал;

**б) сигурността на данъчно облагане**, чрез разработване на ясни правни норми, които да не водят до произволни интерпретации, а сроковете, начина и сумите за плащане да бъдат точно определени за всеки платец, съответно те да могат да проследят и разбират своята данъчната тежест, както и да могат да определят влиянието на своите решения за финансов мениджмънт върху тяхната данъчна тежест;

По наша преценка, поради необходимостта от свръхрегулиране на законодателя и спрямо социалната реалност на последните години в Румъния, този принцип остава като израз на формалното нормиране.

По този начин, въпреки че в светлината на този принцип данъкоплатецът би трябвало да знае във всеки момент, коя е приложимата правна норма, в действителност, съображенията от практическо естество, особено непоследователната практика на данъчните власти, са превърнали този принцип в друг лишен от съдържание.

Когато се позоваваме на приложимата правна норма, ние всъщност се позоваваме на данъчната тежест, която създава по отношение на данъкоплатеца наборът от правила, уреждащи определена институция, по-специално размера на данъчната тежест, начина на установяване на данъчната основа, срокът за деклариране и плащане и т.н.<sup>73</sup>

Като новост, чрез влизането в сила на новия Данъчен кодекс, е въведен принципа на предсказуемост на данъчното облагане, разгледан

---

<sup>73</sup> Radu Bufan, Mircea řtefan Minea, Codul fiscal comentat, Изд. Wolters Kluwer, Букурещ, 2008, стр. 103;

по-долу, който на теория, има ролята да укрепва и поддържа приложимостта на принципа на сигурност на данъчното облагане.

**в) справедливостта на данъчното облагане или данъчното равенство** гарантират, че данъчната тежест на всеки данъкоплатец да се определя на базата на приносната сила, т.е. в зависимост от размера на приходите или на неговото имущество;

**г) ефективността на данъчното облагане** осигурява подобни нива на бюджетните приходи от една бюджетна година към друга, чрез поддържане на възвръщаемостта на данъците, таксите и вноските във всички фази на стопанския цикъл, както в периодите на икономически бум, така и в тези на криза;

**д) предсказуемостта на данъчното облагане** осигурява стабилност на данъците, таксите и задължителните осигурителни вноски, за период от време от най-малко една година, през който не могат да се появят промени в смисъл на увеличаване или въвеждане на нови данъци, такси и задължителни вноски.

От анализ на пръв поглед на тези принципи следва, че те нямат приложимост от практически и пряк характер, но те могат да представляват ориентири по отношение на начина на прилагане и тълкуване по единен начин на данъчното законодателство.<sup>74</sup>

Също така, въпреки че не са изрично регламентирани от Дан. к., към посочените по-горе принципи се добавят общите принципи на правото на Общността, така както са били определени от Съда на ЕС, с пряка приложимост в данъчното право - *принципа на равно третиране, принципа на пропорционалност, принципа на прякото прилагане на общностното право, принципа на субсидиарност, принципа на правната сигурност и принципа на оправданите правни очаквания*.

По процесуални-данъчни въпроси, се регламентират следните принципи:

---

<sup>74</sup> Emilian Duca, Noul Cod fiscal comentat și adnotat, Изд. Universul Juridic, Букурещ, 2016, стр. 11; Juridical training courses: Cross-border tax law

**а) принципът на законност<sup>75</sup>.** Този принцип очевидно има конституционна стойност, която определя неговата приложимост не само във данъчния или процесуално-данъчния клон, но и в която и да е правна област. Според този принцип не само установяването и събирането на данъци се извършва съгласно закона, но и административните процедури се осъществяват само в съответствие с нормативните разпоредби, които ги уреждат, като крайната цел е първо да се спазват правата и задълженията на данъкоплатците.

**б) упражняване на правото на преценка на данъчния орган,** предвиден по чл. 6 Дан.-проц. к., и съгласно който „(1) Данъчният орган има право да прецени, в рамките на правомощията и компетенциите, които са му предоставени, уместността на ефективните данъчни факти чрез използване на доказателствените средства, предвидени от закона, и да възприеме основателно решение въз основа на законови разпоредби, както и на цялостни констатации върху всички показателни обстоятелства по случая, спрямо момента на вземане на решение. При упражняване на правото си за преценка, данъчният орган трябва да вземе предвид становището, издадено в писмена форма от компетентния данъчен орган на съответния данъкоплатец/платец в хода на дейността по оказване на съдействие и насоки на данъкоплатците/платците, както и възприетото решение от данъчния орган в рамките на административно-данъчен акт или от съда, чрез влязло в сила решение, издадено по-рано, за подобни фактически обстоятелства при същия данъкоплатец/платец. Когато данъчният орган установи, че има разлики между действителната данъчна ситуация на данъкоплатеца/платеца и информацията, която е взета предвид при издаване на писмено

---

<sup>75</sup> Чл. 4 Дан.-проц. к, - (1) Данъчните вземания и съответните задължения на данъкоплатеца/платеца са тези, предвидени от закона. (2) Процедурата по администриране на данъчните вземания се извършва в съответствие с разпоредбите на закона. Данъчният орган има задължението да осигури спазването на законовите разпоредби относно осъществяването на правата и задълженията на данъкоплатеца/платеца или други лица, участващи в процедурата;

становище или на административно-данъчен акт при същия данъкоплатец/платец, данъчният орган има право да записва констатациите си в съответствие с действителната данъчна ситуация и данъчното законодателство и има задължението да посочи писмено причините, поради които не е взел предвид предварително становище.

(2) Данъчният орган упражнява правото си на преценка в рамките на разумостта и справедливостта, осигурявайки справедливо съотношение между преследваната цел и средствата, които са използвани за постигането ѝ.

(3) Всеки път, когато данъчният орган трябва да определи краен срок за упражняване на право или за изпълнение на задължение от страна на данъкоплатеца/платеца, той трябва да бъде разумен, за да даде възможност на данъкоплатеца/платеца да упражнява правото си или да изпълнява задължението си. Срокът може да бъде удължен, поради основателни причини, със съгласието на ръководителя на данъчния орган.”

Считаме, че този принцип е важен особено в областта на данъчната инспекция, след като данъчният орган не може да има дискреционна и суверенна власт при оценката на фактическото състояние с данъчно значение.

Всъщност, този принцип има за цел да ограничи самото право на данъчния орган по конкретно възприети решения.

Също така, както беше посочено в доктрината<sup>76</sup>, този принцип задължително трябва да бъде взаимосвързан с принципа на Общността за пропорционалност.

В продължение на оптиката, начертавана от този принцип, намираме активната роля на данъчния орган, съгласно която има задължението да анализира обективно действителната данъчна ситуация и да насочва данъкоплатеца при прилагането на правните разпоредби, както и за упражняване на неговите права и задължения.<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> Emilian Duca, Noul Cod de procedură fiscală, Universul Juridic, Букурещ 2016, стр. 15;

<sup>77</sup> Чл. 7 Дан.-проц. к. - (1) При извършване на процедура за администриране на данъчни вземания, данъчният орган уведомява данъкоплатеца/платеца относно правата и

Не на последно място, принципът на добросъвестността, основен принцип на всеки клон на правото, познава на свой ред изрично утвърждаване в съдържанието на чл. 12 Дан.-проц. к. - „(1) Отношенията между данъкоплатеца/платеца и данъчния орган трябва да се основават на добросъвестност.

(2) Данъкоплатеца/платеца трябва да изпълни задълженията си и да упражнява правата си, съгласно целта за която са били признати от закона, и да декларира правилно данните и информацията по отношение на дължимите данъчни задължения.

(3) Данъчният орган трябва да спазва правата на данъкоплатеца/платеца при всяка процедура за администриране на данъчните вземания, която е в ход.

(4) Добросъвестността на данъкоплатците се предполага, докато данъчният орган докаже обратното.”

За съжаление, практиката от последните години в областта на данъчната инспекция показва, че този принцип се е превърнал само в наредба от естетически вид на общите разпоредби на Дан.-проц. к., което означава, че повечето от констатациите на контролните екипи, които стоят в основата на допълнително данъчно облагане, се основават на обикновени презумпции, а не на администриране на доказателствени средства пряко и лично от данъчния орган, като ние считаме, че тази практика е нежелателна, тъй като не само изправя от всяко съдържание

---

задълженията предвидени от закона, които му се полагат при осъществяване на процедурата. (2) Данъчният орган има задължението да проучи фактите обективно и в границите, установени от закона, както и да ръководи данъкоплатеца/платеца за прилагане на разпоредбите на данъчното законодателство, в изпълнение на задълженията и упражняване на правата си, вследствие на искането на данъкоплатеца/платеца или по инициатива на данъчния орган, в зависимост от случая. (3) Данъчният орган има право да разглежда служебно фактическата ситуация, да получава и да използва цялата необходима информация и всички необходими документи за правилното определяне на данъчната ситуация на данъкоплатеца/платеца. При извършения анализ, данъчният орган е задължен да идентифицира и да разгледа всички обстоятелства от значение за всеки отделен случай. (4) Данъчният орган се произнася по начина и обема на преценките, в зависимост от обстоятелствата по конкретния случай и границите, предвидени от закона;

принципът на добросъвестност, но и нарушила границите на гореспоменатото право на преценка.

По отношение на правото на изслушване, предвидено по чл. 9 Дан.-проц. к., въпреки че то не е изрично регламентирано като принцип, както практиката на Съда на Европейския съюз в областта, така както ще илюстрираме по-долу с примери, така и националната практика, са направили така, че това право, до степента в която е нарушен, да води до енергични ефекти, по-конкретно да се разпореди включително недействителността на така издадените административно-данъчни актове.

Съгласно чл. 9 Дан.-проц. к. - „(1) *Преди вземане на решението, данъчният орган е задължен да предостави на данъкоплатеца/платеца възможността да изрази своето мнение по отношение на съответните факти и обстоятелства в процеса на вземане на решението.*

(2) *Данъчният орган не е длъжен да прилага разпоредбите на ал. (1), когато:*

*a) забавянето във вземането на решението създава опасност за констатацията на действителната данъчна ситуация по отношение на изпълнението на задълженията на данъкоплатеца/платеца или за предприемане на други предвидени от закона мерки;*

*б) размерът на данъчните вземания следва да се променя с по-малко от 10% от стойността на предходно установеното данъчно вземане;*

*в) приема се информацията, представена от данъкоплатеца/платеца, която той е предоставил в декларация или молба;*

*г) следва да се предприемат мерки за принудително изпълнение;*

*д) следва да се издават решенията относно допълнителните данъчни задължения.*

*(3) Изслушването се счита за изпълнено в следните случаи:*

*а) данъкоплатецът/платецът изрично отказва да се представи в срока, определен от данъчния орган за изслушването;*

*б) данъкоплатецът/платеца не се представя, поради всякакви причини, на два последователни срока, определени от данъчния орган за изслушването.*

*(4) Изключението за липсата на изслушването може да бъде позовано от данъкоплатеца/платеца заедно с формулирането на жалбата, подадена по реда на настоящия кодекс."*

В решението, произнесено от Съда на Европейския съюз на 25.10.2011 г. по делото Solvay срещу Комисията, Съдът е произнесъл, че „правото на достъп до преписката”, компонент на правото на защита, представлява основен европейски принцип, в светлината на който издаващия орган на акта е преди всичко задължен да осигури достъп на данъкоплатеца до цялата документация, която е в основата на приемането на мярката, преди съобщението на окончателната форма на административния акт.

В действителност, на 13 декември 2000 г., белгийската компания Solvay SA е била глобена от Комисията със сумата от 20 милиона евро за злоупотреба с господстващо положение и с 3 милиона евро за участие в споразумение относно цените с един от неговите конкуренти. Решенията за налагане на санкции са имали подобно съдържание на тези, приети от Комисията през 1990 г., които са били отменени от Общия съд.

Белгийското дружество предявява два иска пред Общия съд с предмет отмяна на решенията, приети от Комисията или намаляване на наложените му глоби, поради следните причини:

- нарушение на правото за достъп до преписката, тъй като не е било възможно да му се съобщят всички документи, на които се позава Комисията, в подкрепа на съществуването на нарушение;

- липса на изслушване на компанията.

В произнесеното решение, Съдът постановява, че правото на достъп до преписката означава, че на въпросната компания трябва да и се предостави от Комисията възможността да пристъпи към разглеждане на

всички документи, които са включени в преписката по разследването, и които биха могли да бъдат от значение за защитата си.

Що се отнася до **изслушването на компанията** преди приемането на решение на Комисията, Съдът напомня, че изслушването е включено в правото на **защита**.<sup>78</sup>

Също така, по Дело F-51/07, Съдът отчита, че „спазването на правото на защита в каквото и да било производство започнато срещу дадено лице и което е вероятно да доведе до приемането на увреждащ акт, представлява основен принцип на правото на Общността и трябва да се спазва дори и при липса на всякакво регламентиране относно въпросната процедура. Този принцип, който отговаря на изискванията на добро администриране, изиска заинтересованото лице да бъде поставено в състояние да представи по полезен начин своите възгледи по елементи, които биха могли да му бъдат приписвани в акта, който следва да бъде приет. В тази връзка, член 41 алинея (2) от Хартата на основните права на Европейския съюз, прогласена в Ница на 7 декември 2000 г., предвижда, че правото на добро администриране „включва най-вече [...] правото на всеки човек да бъде изслушан преди предприемането на всякакви индивидуални мерки, които могат да го засегнат [...]”(виж точки 72-74, 81 и 84 от решението).<sup>79</sup>

## Раздел 2. Данъчна регистрация

Данъчната регистрация представлява дейността по определяне на данъчния идентификационен код, за организация на регистъра на данъкоплатците/платците и издаване на удостоверилието за данъчна регистрация<sup>80</sup>.

<sup>78</sup>Източник:<https://www.juridice.ro/171573/dreptul-de-acces-la-dosar-lipsa-audiere-cjue-cauzele-c-109-10-p-solvay-sa-comisia-si-c-110-10-p-solvay-sa-comisia.html>;

<sup>79</sup>Източник:[http://curia.europa.eu/juris/document/document\\_print.jsf;jsessionid=9ea7d0f130d589fc2b701bb04109b14dfb1e6f821383.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4OahuLe0?doclang=RO&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=75496&occ=first&dir=&cid=527963](http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=9ea7d0f130d589fc2b701bb04109b14dfb1e6f821383.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4OahuLe0?doclang=RO&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=75496&occ=first&dir=&cid=527963);

<sup>80</sup> Чл. 81, ал. 1 от Закон № 207/2015 относно Данъчния процесуален кодекс;

По отношение на процедурата по определяне на данъчния идентификационен код, съгласно чл. 81, ал. 2 Дан.-проц. к., тя се извършва изключително от централния данъчен орган, въз основа на декларацията за данъчна регистрация.

Предвид факта, че всяко физическо или юридическо лице, което е обект на данъчно правоотношение е задължено да се регистрира данъчно, момент в който му се определя данъчен идентификационен код, по-нататък ще представим петте категории данъкоплатци, подлежащи на задължението за данъчна регистрация:

- а) търговците румънски физически или юридически лица, включително клоновете на чуждестранни юридически лица, които са вписани в Търговския регистър;
- б) юридическите лица, различни от търговци<sup>81</sup>;
- в) сдруженията и неперсонифицираните дружества<sup>82</sup>;
- г) физическите лица, които притежават единен граждански номер и реализират приходи от независима икономическа дейност, които не подлежат на вписване в търговския регистър<sup>83</sup>, а също и от други дейности;
- д) физическите лица, които не притежават единен граждански номер.

Във връзка с петте категории данъкоплатци, данъчният идентификационен код е представен от:

- данъчният регистрационен код, определен от данъчния орган, при юридическите лица, сдруженията и други неперсонифицирани дружества, с изключение на тези, които се вписват съгласно специалния закон в търговския регистър;

---

<sup>81</sup> Сдружения, фондации, синдикати, религиозни култове, сдружения на собствениците и др.;

<sup>82</sup> В тази категория изброяваме, като пример: гражданска неперсонифицирана дружества; професионални гражданска дружества; съвместни предприятия; селскостопански неперсонифицирани асоциации;

<sup>83</sup> В тази категория се включват и приходи получени от независима икономическа дейност, свързана с упражняването на свободна професия;

- единният идентификационен код, определен съгласно специалния закон, при физическите и юридическите лица, както и при други субекти, които се вписват съгласно специалния закон в търговския регистър;

- данъчният регистрационен код, определен от данъчния орган, при физическите лица, които развиват независима икономическа дейност или упражняват свободни професии, с изключение на тези, които се вписват съгласно специалния закон в търговския регистър;

- единният граждански номер, определен съгласно специалния закон, при физическите лица, различни от тези, които извършват независима икономическа дейност или упражняват свободни професии;

- данъчният идентификационен номер, определен от данъчния орган, при физическите лица, които не притежават единен граждански номер.

По този начин, процедурата по данъчна регистрация е завършена чрез издаване на данъчен идентификационен код (ДИК), съответно на удостоверилието за данъчна регистрация, с изключение на физическите лица, притежаващи единен граждански номер, които не подлежат на вписване в търговския регистър, като в този случай не се издава удостоверение за данъчна регистрация, а данъчният идентификационен код се счита за единен граждански номер на физическото лице.

## 2.1. Регистрация на нерезиденти

По отношение на категорията на чуждестранните лица, които осъществяват доходи на територията на Румъния, в съответствие с данъчното законодателство, чуждестранните физически и юридически лица са длъжни да се регистрират за данъчни цели, като те са включени в чл. 82 от Закон № 207/2015<sup>84</sup> в обхвата на дейността за данъчна регистрация.

В този смисъл, за нерезидентите, които получават доходи подлежащи на данъчно облагане в Румъния, платеца на дохода има

<sup>84</sup> „Всяко лице или субект, което/който е обект на данъчно правоотношение, се регистрира за данъчни цели, като получава данъчен идентификационен код”;

задължението да изчисли, удържи, декларира и внесе на държавния бюджет данък върху доходите или данък върху печалбата, според случая. Сред доходите подлежащи на данъчно облагане при източника, получени от нерезиденти в Румъния, можем да изброим доходите от определени видове услуги, доходите от дивиденти, доходите от лихви, доходите от авторски и лицензионни възнаграждения и т.н.

По отношение на процедурата за данъчна регистрация, съгласно чл. 82, ал. 3 Дан.-проц. к., за чуждестранните юридически лица, осъществяващи само доходи подлежащи на правилата за данъчно облагане при източника, при които удържания данък е окончателен, определянето на данъчния идентификационен код може да бъде направено от данъчния орган, по искане на платеца на дохода.

Следователно, могат да се видят условията, които е необходимо да бъдат изпълнени, за определяне на данъчния идентификационен код от данъчния орган на чуждестранните лица, съответно:

- заявителя трябва да бъде чуждестранно лице;
- заявителят трябва да получава доходи;
- удържания данък трябва да бъде окончателен.

По отношение на задълженията, които има на платеца на дохода, той трябва да подава, според случая, „Декларация за данъчна регистрация/Декларация за вписване на промени/Декларация за прекратяване на чуждестранни данъкоплатци, които нямат място на стопанска дейност в Румъния”<sup>85</sup> или „Декларация за данъчна регистрация/Декларация за вписване на промени за физически лица, които не притежават единен граждански номер“<sup>86</sup>. Също така, платеца на дохода ще представи на данъчния орган, по повод заявяването на данъчната регистрация на чуждестранни лица, документите удостоверяващи качеството на платец на доход с режим на удържане при източника за съответния бенефициент<sup>87</sup>.

---

<sup>85</sup> Образец 015;

<sup>86</sup> Образец 030;

<sup>87</sup> Например, трудов договор;

Процедурата за данъчна регистрация на нерезидентите представлява актуална тема в Румъния на фона на промените направени в хода на 2017 г. на информативната декларация относно данъка при източника, като тази декларация трябва да се попълва и подава ежегодно, до края на годината, следваща тази на получаване на доходите, които следва да се облагат с данък от платците на облагаеми данъци при източника. Това, което прави регистрацията на нерезидентите да стане задължителна е факта, че без попълване на данъчния идентификационен код на бенефициентите на тези облагаеми доходи при източника, Декларацията относно данъка удържан при източника не може да бъде валидирана с оглед подаване при данъчните власти. Тъй като не са данъчно регистрирани, на нерезидентите им липсват тези идентификационни данни, без които платците на доходите не са в състояние да декларират данъка удържан при източника.

Тази процедура не е била приложена до появата на новите законодателни промени, тъй като преди това подаването на информативните декларации относно данъка при източника не е било обусловено от попълването на данъчния идентификационен код на бенефициентите на облагаеми доходи. Следователно, за подаването на информативната декларация относно данъка удържан при източника за 2017 година, нерезидентите, които получават доходи подлежащи на данък удържан при източника, ще бъдат длъжни да се регистрират данъчно в Румъния, за да им бъдат определени съответните данъчни идентификационни кодове, без които тази декларация не може да бъде попълнена и валидирана.

Що се отнася до последиците от неспазването на това задължение, те се разделят на две категории:

- от една страна, платците на облагаеми доходи удържани при източника ще бъдат в невъзможност да подадат горепосочените годишни данъчни декларации, като неизпълнението на това задължение се наказва с глоба;

- и от друга страна, чуждестранните лица осъществяващи облагаеми доходи в Румъния и които не се регистрират за данъчни цели ще подлежат на глоби. Също така, ако тези лица ще поискат на данъчните власти издаването на удостоверение за потвърждаване на платения данък в Румъния, компетентните органи ще откажат искането в липса на румънския данъчен идентификационен код. При тези условия, без да може да докаже, че неговите доходи са били обложени в Румъния, нерезидентът не може да се възползва от спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, с цел намаляване на данъчните си разходи.

### **Раздел 3. Данъчни административни актове**

Данъчният административен акт представлява вид правен акт, съгласно който той може да се определи като официален документ, издаден от компетентния данъчен орган при прилагането на законодателството относно установяването, изменението или погасяването на данъчните права и задължения.

Правните норми не включват правно определение на данъчния административен акт, но включват норма, регулираща съдържанието му.

По този начин, съгласно чл. 46 Дан.-проц. к., - „(1) Данъчният административен акт се издава в писмена форма, на хартиен или електронен носител.

(2) Данъчният административен акт, издаден на хартиен носител, съдържа следните елементи:

- а) наименованието на издаващия данъчен орган;
- б) датата, на която е издаден, и датата, от която влиза в сила;
- в) данните за идентификация на данъкоплатеца/платеца и, когато е приложимо, идентификационните данни на упълномощеното лице от данъкоплатеца/платеца;
- г) предметът на данъчния административен акт;
- д) фактически причини;
- е) правното основание;

ж) името и качеството на упълномощените лица на данъчния орган, съгласно закона;

з) подписите на упълномощените лица на данъчния орган, съгласно закона, както и печата на издаващия данъчен орган;

и) възможността за обжалване, крайния срок за подаване на жалбата и данъчния орган, при който е подадена жалбата;

й) забележки относно изслушването на данъкоплатеца/платеца.

(3) Данъчният административен акт, издаден в електронна форма, съдържа елементите предвидени в ал. (2), с изключение на елементите, предвидени в буква з).

(4) Данъчният административен акт, издаден в електронна форма от централния данъчен орган, се подписва с разширен електронен подпись на Министерството на обществените финанси, на базата на квалифицирано удостоверение.

(5) Данъчният административен акт, издаден в електронна форма от местния данъчен орган, се подписва с разширен електронен подпись на органа на местната публична администрация, към който принадлежи издаващия местен данъчен орган, на базата на квалифицирано удостоверение.

(6) Данъчният административен акт, издаден при условията на ал. (2) и отпечатан чрез масивен център за печат е валиден и ако не е подписан от упълномощените лица на данъчния орган, съгласно закона, и не носи печата на издаващия орган, ако отговаря на нормативните изисквания, които са приложими в областта.

(7) Със заповед на председателя на Националната агенция за данъчна администрация, се определят категориите на данъчните административни актове, които са издадени при условията на ал. (6) от централния данъчен орган.

(8) Чрез наредба на министъра на регионалното развитие и публичната администрация, с разрешително на Министерството на обществените финанси, се определят категориите данъчни

административни актове, които могат да бъдат издадени при условията на ал. (6) от местните данъчни органи. Ако местния данъчен орган е оборудван с или има достъп до масивен център за печат, местните съвети определят с решение, ако местния данъчен орган на съответния местен данъчен орган може да издава данъчни административни актове при условията на ал. (6).

(9) Данъчният административен акт се счита за издаден и регистриран при данъчния орган, както следва:

а) от датата на подписането му от упълномощеното лице на данъчния орган, в случай на данъчен административен акт издаден на хартиен носител;

б) на датата на генериране на акта, в случай на данъчен административен акт издаден на хартиен носител и отпечатан чрез масивен център за печат;

в) на датата на прилагане на разширения електронен подпис, в случай на данъчния административен акт, издаден в електронна форма."

По отношение на изричната нищожност на данъчния административен акт, тя настъпва в ситуацията, предвидени по чл. 49 Дан.-проц. к., а именно:

„а) издаден е в нарушение на законовите разпоредби относно компетентността;

б) не включва един от неговите елементи по отношение на фамилното име, собственото име и качеството на упълномощеното лице на данъчния орган, фамилното и собственото име или наименованието на данъкоплатеца/платеца, на предмета на административния акт или на подписа на упълномощеното лице на данъчния орган, с изключението предвидено по чл. 46, ал. (6), както и издаващия данъчен орган;

в) засегнат е от сериозна и очевидна грешка. Данъчният административен акт е засегнат от сериозна и очевидна грешка,

*когато причините, довели до издаването му са толкова опорочени, че ако те са били отстранени предварително или едновременно с издаването на акта, биха причинили неиздаването му.*

*(2) Нищожността може да бъде установена от компетентния данъчен орган или органа, отговорен за разрешаване на жалбата, при поискване или служебно. Ако нищожността е установена от компетентния данъчен орган, той издава решение, което се съобщава на данъкоплатеца/платеца.*

*(3) Данъчните административни актове, чрез които са нарушени други законови разпоредби, различни от предвидените в ал. (1), са невалидни. Разпоредбите на чл. 50 са приложими съответно".*

По този начин, доколкото се намираме в ситуацията, които са изрично уредени от правния текст цитиран по-горе, нищожността се появява даже и служебно, по време на предварителното обжалване, формулирано при издаващия орган на обжалвания акт.

Въпреки това, доколкото актът показва друго несъответствие, неприсъщ или присъщ недостатък, санкцията която може да се появи ще бъде анулиране, което означава относителна нищожност.

В тази последна ситуация, молителят трябва да докаже два аспекта:

- от една страна, показването на нередността, която би довела до относителна нищожност;

- от друга страна, доказателството, че чрез съществуването на тази нередовност се появява вреда, която не може да бъда отстранена, освен чрез отмяната на съответния акт.

Трябва да се отбележи, че чрез терминът „вреда”, се разбира вреда от процесуален характер, а не само имуществена щета, чрез определяне на такса или данък.

От тази гледна точка, както специализираната литература, така и националната практика<sup>88</sup> са приравнили административния акт на

---

<sup>88</sup> Решението на Апелативния съд Клуж № 62/2010;

процедурен акт и е доказано, че са приложими разпоредбите на чл. 175 Дан.-проц. к.<sup>89</sup>

Накратко, молителят е длъжен да доказва намесата в право от процесуално естество, като в повечето случаи се опитва да докаже увреждането на правото на защита.

Не можем да се съгласим с тази оптика по следните съображения:

Характера на данъчния административен акт е на граждански правен акт, чрез който се появяват, променят, погасяват права и задължения.

Той не може да бъде приравнен на процедурен акт, тъй като последният е издаден само в рамките на производство пред съда.

Възможностите на граждansкия процесуален акт се простират само до степента, в която урежда права и задължения на граждansкия процес, докато административният акт няма и не може да има при никаква хипотеза такава възможност.

Приравняването на административен акт на граждански процесуален акт би означавало да се превърне (и на практика това е така) тежестта на доказване на вредата в истинки *probatio diabolica*.

С други думи, как може молителят да докаже увреждането на процесуално право в контекста, в който не се намираме в положението на акт, издаден в съдебна процедура *pendinte*, а по-скоро на акт създаващ в повечето случаи задължения, които познават регламентиране в нормите на материалното право, а не действително процесуалното?

В продължение на тази идея, ние подкрепяме аргумента ни и на съображение на симетрична интерпретация, в смисъл, че разпоредбите на Дан.-проц. к. не познават, също както граждansките процесуални правила, изричното утвръждаване на доказателство за увреждане.

В този случай ние смятаме, че законовите разпоредби е необходимо да се тълкуват в смисъл, че в строго регламентираните ситуации от чл. 49 Дан.-проц. к., санкцията се появява безусловно.

---

<sup>89</sup> E. Duca, Noul Cod de procedură fiscală, цит. съч. стр. 40;

Във всеки друг случай трябва само да се покаже и аргументира съществуването на нередност, така че да настъпи отмяната, като нередността се състои в нарушение на законова разпоредба.

Също от тази гледна точка, ние считаме, че нищо не пречи на издаващия орган на акта да издаде нов акт, водещ до същите последици като първоначалния оспорен акт. Всъщност, такова решение се предвижда и в разпоредбите на чл. 50 Дан.-проц. к. - „(1) *Данъчният административен акт може да бъде отменен, прекратен или изменен от компетентния данъчен орган при условията на настоящия кодекс.* (2) *Отмяната или цялостното или частично окончателно прекратяване, съгласно закона, на данъчните административни актове чрез които са определени основни данъчни вземания причинява цялостната или частична отмяна, прекратяване или промяна, както на данъчните административни актове, чрез които са били установени допълнителни данъчни вземания, свързани с основните индивидуализирани данъчни вземания в отменените, прекратените или променените данъчни административни актове, така и на последващите данъчни административни актове, издадени въз основа на отменените, прекратените или променените данъчни административни актове, дори ако данъчните административни актове, чрез които са определени допълнителни данъчни вземания или последващите административни актове са останали окончателни в системата на административния или съдебен ред на обжалване или не са били оспорени.* В този случай, издаващия данъчен орган, служебно или по искане на данъкоплатеца/платеца, издава нов данъчен административен акт, чрез който се прекратяват или променят по подходящ начин данъчните административни актове, чрез които са определени допълнителни данъчни вземания или последващите данъчни административни актове.“

По този начин, не може да се идентифицира в новия регламент нито един пасаж, в който законодателят да препраща или да асимилира отмяната на данъчните административни актове към граждански

процесуален акт, така че разпоредбите на чл. 175 Дан.-проц. к. да станат приложими в тази област.

Също така смятаме, че е естествено такова тълкуване, което се вписва по много по-близък начин до природата и функцията на данъчен административен акт, в смисъл, че той представлява в крайна сметка акт издаден от публична власт.

Продължавайки това разсъждение и в румънската данъчна система, както и във всички останали системи на държавите-членки, данъчният административен акт се ползва от презумпцията за основателност и законност.

По този начин, той доказва констатираните факти докато е установено обратното, именно защото се приема относително, че е издаден в съответствие с приложимите законови разпоредби.

При това положение е естествено, че след като се установи наруването на законова разпоредба, актът да бъде лишен от двете презумпции и поради това да стане несъществуващ като пряк резултат от факта, че установените обстоятелства не могат да бъдат достоверни.

В противоречие с това би означавало, че, въпреки че актът е лишен от две основни и характерни презумпции, той да продължава да произвежда ефекти.

С други думи се приема, че той не е издаден в съответствие с правните разпоредби, но продължава да произвежда същите ефекти, както ако е бил законно съставен. Данъчният административен акт се съобщава в съответствие с разпоредбите на чл. 47 Дан.-проц. к. - „(1) Данъчният административен акт трябва да бъде съобщен на данъкоплатеца/платеца, за когото е предназначен. В ситуацията на данъкоплатеца/платеца без данъчно пребиваване в Румъния, който си е назначил упълномощено лице съгласно чл. 18, ал. (4), както и в случай на назначаването на данъчен куратор, при условията на чл. 19, данъчният административен акт се съобщава на упълномощеното лице или на куратора, според случая.

(2) Данъчният административен акт, издаден на хартиен носител, може да бъде съобщен или по пощата в съответствие с ал. (3) - (7), или чрез предаване на данъчния адрес на данъкоплатеца/платеца или на неговото упълномощено лице или куратор съгласно ал. (8) - (12), или чрез предаване в седалището на данъчния орган съгласно ал. (13), а данъчният административен акт, издаден в електронна форма, се съобщава чрез електронни средства за дистанционно предаване съгласно ал. (15) - (17).

(3) Данъчният административен акт, издаден на хартиен носител, се съобщава на данъчния адрес на данъкоплатеца/платеца или тяхен упълномощен представител или куратор, по пощата, с препоръчано писмо с обратна разписка.

(4) Ако съобщаването съгласно ал. (3) не е възможно, това се прави чрез реклама съгласно ал. (5) - (7).

(5) Съобщаването чрез реклама се извършва чрез показване на обява, в която се посочва, че е издаден данъчния административен акт на името на данъкоплатеца/платеца, както следва:

а) в случай на данъчните административни актове, издадени от централния данъчен орган чрез едновременно показване на обявата, в седалището на издаващия данъчен орган и на интернет страницата на Националната агенция за данъчна администрация.

б) в случай на данъчните административни актове, издадени от местния данъчен орган чрез едновременно показване на обявата, в седалището на издаващия данъчен орган и на интернет страницата на съответната местна власт на публичната администрация.

(6) Съобщението, предвидено в ал. (5), остава показвано най-малко 60 дни от датата на публикуването му и съдържа следните елементи:

- а) фамилното и собствено име или наименованието на данъкоплатеца/платеца;
- б) данъчния адрес на данъкоплатеца/платеца;

в) наименованието, номера и датата на издаване на данъчния административен акт.

(7) Ако данъчният административен акт се съобщава чрез реклама, той се счита за съобщен в 15-дневен срок от датата на показване на съобщението.

(8) По изключение от разпоредбите на ал. (3), компетентният данъчен орган може да реши съобщението на данъчния административен акт издаден на хартиен носител, чрез предаването с подпись, на данъчния адрес на данъкоплатеца/платеца или неговия упълномощен представител или куратор, чрез собствения персонал на данъчния орган.

(9) Ако в процедурата за съобщаване на данъчния административен акт чрез предаване съгласно ал. (8), получателят отказва получаването на акта или не е намерен на данъчния адрес, на вратата му се показва уведомление.

(10) Когато данъкоплатецът/платецът или неговият упълномощен представител или куратор откаже да получи данъчния административен акт съгласно ал. (9), актът се счита за съобщен на датата на показване на уведомлението.

(11) Ако данъкоплатецът/платецът или неговият упълномощен представител или куратор не е намерен на данъчния адрес съгласно ал. (9), данъкоплатецът/платецът или неговия упълномощен представител или куратор, има право да се представи, в срок от максимум 15 дни от датата на показване на уведомлението, в седалището на издаващия данъчен орган, за съобщаване на данъчния административен акт. Ако данъкоплатеца/платеца или неговия упълномощен представител или куратор не се представи в този срок, актът се счита за съобщен при завършването на този срок.

(12) Уведомлението, посочено в ал. (9) трябва да включва:

- а) наименованието на издаващия данъчен орган;
- б) фамилното и собствено име на лицето, което е направило обявата и неговата функция;

в) фамилното име, собственото име и данъчния адрес на уведомленото лице;

г) наименованието, номера и датата на издаване на данъчния административен акт, във връзка с който е направено уведомлението;

д) годината, месеца, деня и часа на извършване на обявата;

е) забележки относно датата, на която данъчният административен акт се счита за съобщен, съгласно ал. (10) или (11);

ж) подписа на лицето, което е показало уведомлението.

(13) Данъчният административен акт, издаден на хартиен носител, може да бъде съобщен и чрез предаването с подпис, в седалището на издаващия данъчен орган, всеки път когато данъкоплатеца/платеца или тяхен упълномощен представител или куратор се представи в седалището на данъчния орган и поиска това.

(14) Всеки път когато съобщението се извършва чрез реклама, съгласно ал. (5) или чрез показване съгласно ал. (9), данъчният орган изготвя протокол. Протоколът се изготвя и ако данъкоплатеца/платеца или тяхен упълномощен представител или куратор получава данъчния административен акт, но отказва да подпише доказателство за връчване, или по основателни причини, не може да го подпише.

(15) Данъчният административен акт, издаден в електронна форма, се съобщава чрез електронни средства за дистанционно предаване, всеки път когато данъкоплатеца/платеца е избрал този начин на издаване и съобщаване, и то ще се счита за връчено в срок от 15 дни от датата на предаване на акта на данъкоплатеца/платеца или на упълномощеното от тях лице или куратор.

(16) В случай на данъчните административни актове, издадени от централния данъчен орган, електронните средства за дистанционно предаване, процедурата за съобщаване на данъчните административни актове чрез електронни средства за дистанционно предаване, както и условията, при които те се реализират, се одобряват

*със заповед на министъра на обществените финанси, с одобрението на Министерството на комуникациите и информационното общество.*

(17) В случай на данъчните административни актове, издадени от местния данъчен орган, електронните средства за дистанционно предаване, процедурата за съобщаване на данъчните административни актове чрез електронни средства за дистанционно предаване, както и условията, при които те се реализират, се одобряват със заповед на министъра регионалното развитие, публичната администрация и европейските фондове, с одобрението на Министерството на обществените финанси и на Министерството на комуникациите и информационното общество. За местния данъчен орган, местният съвет определя с решение, в зависимост от наличния технически капацитет, електронните средства за дистанционно предаване, които следва да се използват от съответния местен данъчен орган.

(18) По изключение от разпоредбите на ал. (1), в случай на дружествата намиращи се в процедура по несъстоятелност или прекратяване, съгласно закона, съобщаването на данъчния административен акт се извършва чрез съдебния администратор/ съдебния ликвидатор, на посоченото от него място, всеки път когато това се поисква в писмен вид.

(19) В срок от максимум 10 работни дни от датата на издаване на данъчния административен акт, данъчният орган трябва да започне действията за съобщаване на акта.”

Извършването на правно съобщение е от значение, тъй като административният акт влиза в сила и става правно обвързващ само от момента на съобщението.<sup>90</sup>

По въпросите, свързани с данъчния административен акт, ние считаме, че е необходимо да се отбележи факта, че по-конкретно, решението за данъчно облагане, издадено вследствие на извършване на

---

<sup>90</sup> Чл. 48 Дан.-проц. к.;

данъчната ревизия, е актът чрез който се определят данъчните задължения за плащане.

Съгласно чл. 98 Дан.-проц. к., са приравнени към решенията за данъчно облагане и следните данъчни административни актове:

- а) решенията за разрешаване на исканията за възстановяване на данъка върху добавената стойност и решенията за разрешаване на молбите за връщане на данъчни вземания;
- б) решенията относно данъчните основи;
- в) решенията относно допълнителните данъчни задължения;
- г) решенията относно непромяната на данъчната основа.

Също така, собствената данъчна декларация на данъкоплатеца представлява данъчен административен акт.

## Глава II.

# ДАНЪКЪТ ВЪРХУ ДОБАВЕНА СТОЙНОСТ (ДДС)

### Раздел 1. Облагаеми сделки

Данъкът върху добавена стойност е бил приет считано с 1 януари 1970 г. от страните на Общия пазар и е бил замислен като прогресивна форма на данъчно облагане на стоките.

Форма на ДДС възниква за първи път в Франция след първата световна война, когато тази страна преминава към косвеното данъчно облагане, т.е. върху разходите. На пръв поглед, е била създадена система за общо данъчно облагане на разходите, чрез въвеждането през 1917 г. на пропорционалната такса върху платците чрез прилагане на марки върху фактурите, като тази система е била заменена през 1920 г. от данъка върху оборота (общи продажби). През периода 1925 - 1936 г., са били приложени единични такси за различни продукти, достигайки до въвеждането на над 30 единни такси.

От 1937 година е въведен единен данък върху производството, последван от данък върху предоставянето на услуги.

Впоследствие, тази система за данъчно облагане върху доставките на стоки или предоставянето на услуги е познала различни форми, които са довели до въвеждането на единна ставка от 15,35% чрез косвен основен данък, считана за предварителен етап от въвеждането на самото ДДС в Франция.

Трябва да се отбележи факта, че системата на ДДС-то е имала бърз растеж, така че до 1988 г., данъкът е бил приет от над 50 страни. Освен това, въвеждането на ДДС е основно изискване на страните членки на Европейския съюз, тъй като от прилагането му зависи улесняването на икономическите връзки между държавите-членки<sup>91</sup>.

---

<sup>91</sup> I. Condor, Impozitele, taxele și contribuțiile datorate de persoanele juridice, Изд. Tribuna Economică, Букурещ, 1998, стр. 102-104;

В румънското законодателство, ДДС е бил въведен чрез правителствено решение № 3/1992 г. относно данъка върху добавената стойност.

ДДС е довел до многообразни доктринални дискусии относно неговата природа, а именно дали наистина става въпрос за такса или данък.

Стриктно от данъчна гледна точка, такса представлява плащане извършено от лица, в полза на държавния бюджет, като тези плащания са извършени доброволно, за предоставените от държавата услуги, докато данък представлява задължително плащане установено по закон.

Ние оценяваме, че естеството на ДДС трябва да се анализира от гледна точка на регуляторния режим, на конфигурацията му, което означава, че недвусмислено се намираме в присъствието на данък.

Следователно, съгласно чл. 265 Данъчен кодекс - „*Данъкът върху добавената стойност е косвен данък, дължим на държавния бюджет и който се събира съгласно разпоредбите на настоящия дял.*“

Също така, данъчната основа на данъчната ставка се прилага съгласно чл. 266, ал. 1, т. 5 Дан. к. - „*равностойността на доставка на стоки или предоставяне на облагаеми услуги, на облагаем данък или на облагаемо въtreобщностно придобиване, по реда на глава VII*“.

Налага се да се преразгледат и характеристиките на ДДС-то, така както са били установени и от специализираната литература<sup>92</sup>, тръгвайки от определението с общ характер:

- има универсален характер, като се начислява за всички облагаеми операции;
- неутрален данък, тъй като засяга крайната цена на стока или услуга, когато е закупена от крайния потребител;
- прозрачен данък, като е известен размера на данъка за всяко данъчно задължено лице;
- прилага се само в страната, където се консумира стоката.

---

<sup>92</sup> Sever Gabriel Bomboş, Mihaela Galanton, Taxa pe valoarea adaugată, Изд. С.Н. Beck, Букureщ, 2006, стр.16;

Ето защо, от гледна точка на данъка, се изисква да бъдат преразгледани следните елементи: операциите включени в обхвата на данъчното облагане, общата ставка (съответно намалените ставки), както и данъчно задължените лица.

Също така, в настоящия момент, по отношение на държавите-членки, въз основа на вътрешните национални подзаконови актове на всяка държава е *Директивата 2006/112/EO* на Съвета на Европейския съюз от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, публикувана в Официалния вестник на Европейските общности (ОВЕО) № L 347 от 11 декември 2006 година.

Съгласно чл. 268 Дан. к., от гледна точка на данъка, в Румъния са облагаеми операциите, които отговарят кумулативно на следните условия:

а) операциите които, в смисъл на чл. 270-272, съставляват или са приравнени на доставка на стоки или предоставяне на услуги със заплащане, в областта на данъка;

б) мястото на доставка на стоките или предоставяне на услуги се смята, че е в Румъния, в съответствие с разпоредбите на чл. 275 и 278;

в) доставката на стоки или предоставянето на услуги се извършва от данъчно задължено лице, така както е определено в чл. 269, ал. (1), действайки като такова;

г) доставката на стоки или предоставянето на услуги да следва от едната от икономическите дейности, посочени в чл. 269, ал. (2).

Също така е облагаема сделка и вноса на стоки, извършен в Румъния от всяко лице, ако мястото на внос е в Румъния, според чл. 277.

Също така, са облагаеми доставки и следните операции, извършени със заплащане, за които мястото се счита да бъде Румъния, съгласно чл. 276:

а) въtreобщностното придобиване на стоки, различни от нови превозни средства или акцизни стоки, извършено от данъчно задължено лице, действащо като такова, или от данъчно незадължено юридическо лице, което не се ползва от изключението предвидено по ал. (4), който следва на въtreобщностна доставка извършена извън територията на

Румъния от данъчно задължено лице, действащо като такова и което не се счита за малко предприятие в своята държава-членка, и за което не се прилагат разпоредбите на чл. 275, ал. (1) буква б) по отношение на доставките на стоки подлежащи на инсталациране или монтаж или на чл. 275 ал. (2) относно дистанционните продажби;

б) въtreобщностното придобиване на нови превозни средства, извършено от всяко лице;

в) въtreобщностното придобиване на акцизни стоки, извършено от данъчно задължено лице, действащо като такова, или от данъчно незадължено юридическо лице.

Чрез изключение от разпоредбите на ал. (3), буква а), не се считат за облагаеми операции в Румъния въtreобщностните придобивания на стоки, които отговарят на следните условия:

а) са извършени от данъчно задължено лице, което извършва само доставки на стоки или предоставяне на услуги, за които данъкът не подлежи на приспадане, или от данъчно незадължено юридическо лице;

б) общата стойност на тези въtreобщностни придобивания не надвишава през текущата календарна година или не е надвишила през предходната календарна година тавана от 10.000 евро, чиято равностойност в румънски леи се установява чрез методологични норми.

Таванът за въtreобщностните придобивания, предвиден в ал. (4), буква б), се състои от общата стойност, с изключение на данъка върху добавената стойност, дължим или платен в държавата-членка, от която стоките са изпратени или транспортирани, на въtreобщностните придобивания на стоки, различни от нови превозни средства или стоки, подлежащи на облагане с акцизи.

Данъчно задължените лица и данъчно незадължените юридически лица, допускими за изключението предвидено в ал. (4), имат право да изберат опция за общия режим, предвиден в ал. (3), буква а). Опцията се прилага в продължение на поне две календарни години.

Правилата, които са приложими за превишаване на тавана за вътреобщностни придобивания, предвиден в ал. (4), буква б), или на упражняването на опцията, се определят от методологичните норми.

Не се считат за облагаеми операции в Румъния:

а) вътреобщностните придобивания на стоки, чиято доставка до Румъния би била освободена съгласно чл. 294, ал. (1), букви з)-н);

б) вътреобщностното придобиване на стоки, извършено в рамките на тристрранна операция, за която мястото е в Румъния, в съответствие с разпоредбите на чл. 276, ал. (1), когато са изпълнени следните условия:

1. придобиването на стоки се извършва от данъчно задължено лице, наречено *купувач дистрибутор*, което не е установено в Румъния, но е регистрирано за целите на *ДДС* в друга държава-членка;

2. покупката на стоки се извършва с цел последваща доставка на съответните стоки в Румъния, от купувача дистрибутор посочен в т. 1;

3. стоките закупени по този начин от купувача дистрибутор посочен в т. 1 се изпращат или транспортират директно в Румъния, от друга държава-членка, различна от тази в която купувача дистрибутор е регистриран за целите на *ДДС*, към лицето на когото следва да му извърши последващата доставка, наречен *бенефициент на последващата доставка*;

4. бенефициентът на последващата доставка е друго данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на *ДДС* в Румъния;

5. бенефициентът на последващата доставка е бил определен в съответствие с чл. 307, ал. (4) като лице, задължено да заплати данъка за извършената доставка от купувача дистрибутор, посочен в т. 1;

в) вътреобщностните придобивания на стоки втора употреба, произведения на изкуството, колекционерски предмети и антики, по смисъла на чл. 312, когато продавачът е данъчно задължено лице дистрибутор, действащо в това качество, и стоките са били обложени с данък в държавата-членка откъдето са доставени, съгласно специалния режим за посредниците данъчно задължени лица, в смисъла на чл. 313 и

326 от Директива 112, или продавачът е организатор на продажби чрез публични търгове, действащо в това качество, а стоките са били обложени с данък в държавата-членка на доставка, в съответствие със специалния режим, по смисъла на чл. 333 от Директива 112;

г) вътрешностното придобиване на стоки след доставка на стоки намиращи се под отложен митнически режим или под процедура на вътрешен транзит, ако на територията на Румъния завършват тези режими или тази процедура за съответните стоки.

Облагаемите операции могат да бъдат:

а) операции подлежащи на таксуване, за които се прилагат ставките предвидени в чл. 291;

б) освободени от таксуване операции с право на приспадане, за които не се дължи никакъв данък, но е позволено приспадането на дължимия данък или заплатен за покупките, съответно предвидените операции по чл. 294-296 Данъчен кодекс;

в) освободени от таксуване операции без право на приспадане, за които данъкът не е дължим, и не се допуска приспадане на дължимия или платен данък за покупки. В настоящия дял тези операции са предвидени по чл. 292 от Данъчния кодекс;

г) внос и вътрешностни придобивания, освободени от облагане, съгласно чл. 293 от Данъчния кодекс;

д) операциите, предвидени по букви а) -в), които са освободени без право на приспадане, извършвани от малките предприятия, които прилагат специалния режим на освобождаване превиден в чл. 310 Данъчен кодекс, за който данъкът не е дължим и не се допуска приспадане на дължимия или платен данък за покупките.

е) операциите, за които се прилага специалния режим за земеделски стопани, предвиден в чл. 315<sup>1</sup>.

Така както може да се види от гореспоменатото изброяване, централният механизъм за определяне на облагаемите операции е доставката на стоки или предоставянето на услуги.

Съгласно чл. 270, ал. 1 Дан. к. - „(1) Прехвърлянето на правото за разпореждане със стоки като собственик се счита за доставка на стоки.

(2) Счита се, че данъчно задължено лице, действащо от свое име, но за сметка на друго лице, в качеството на посредник при доставка на стоки, е закупил и доставил съответните стоки само по себе си, при условията определени от методологичните норми.

(3) Следните операции се считат също така за доставки на стоки по смисъла на ал. (1):

а) ефективното предаване на стоките на друго лице, в резултат на договор, който гласи, че плащането се извършва на вноски или на всякакъв друг вид договор, който предвижда, че собствеността се прехвърля най-късно в момента на заплащане на последната падежна сума, с изключение на договорите за лизинг;

б) прехвърлянето на правото на собственост върху стоките след принудително изпълнение;

в) преминаването в публичното пространство на стоки от имуществото на данъчно задължени лица, при условията предвидени от законодателството относно публичната собственост и нейния правен статут, в замяна на обезщетение.

(4) Следните операции се приравняват на доставките на стоки срещу заплащане:

а) поемането от данъчно задълженото лице на придобитото движимо имущество или произведено от него, за да се използва за цели, несвързани с развитата икономическа дейност, ако данъкът съответстващ на тези стоки или техните съставни части е бил приспаднат изцяло или частично;

б) поемането от данъчно задълженото лице на придобитото движимо имущество или произведено от него, за да бъде предоставено на разположение безплатно на други лица, ако данъкът съответстващ на тези стоки или техните съставни части е бил приспаднат изцяло или частично;

в) поемането от данъчно задълженото лице на материални движими стоки, придобити или произведени от него, различни от капиталовите стоки предвидени по чл. 305, ал. (1), буква а), за да се използват за операции, които не дават пълно право на приспадане, ако данъкът съответстващ на тези стоки е бил приспаднат изцяло или частично на датата на придобиването.

(5) Всяко разпределение на стоки от активите на данъчно задължено лице към своите съдружници или акционери, включително разпределение на стоки, свързано с ликвидацията или прекратяването без ликвидация на данъчно задълженото лице, с изключение на предвиденото прехвърляне в ал. (7), представлява доставка на стоки извършена срещу заплащане, ако данъкът върху тези стоки или техните съставни части е бил приспаднат изцяло или частично.

(6) В случай на две или повече последователни прехвърляния на правото на собственост върху стока, всяка сделка се смята за отделна доставка на стоката.

(7) Прехвърлянето на всичките активи или на част от тях, извършено по повод на прехвърлянето на активи или, според случая, и на пасиви, извършен вследствие на други операции, различни от разделянето или сливането, както продажбата или приноса в натура към капитала на едно дружество, не представлява доставка на стоки, ако получателят на активите е данъчно задължено лице, установено в Румъния в смисъл на чл. 266, ал. (2), при условията определени от методологичните норми. Прехвърлянето на всички активи или на част от тях, извършено по повод на разделянето или сливането, не представлява доставка на стоки, ако получателят на активите е данъчно задължено лице, установено в Румъния в смисъл на чл. 266, ал. (2). Така както в случая на прехвърлянето на всички активи или на част от тях, извършено по повод на прехвърлянето на активите или, според случая, и на пасивите, осъществено вследствие на други операции, различни от разделянето или сливането, както и в случай на

*прехвърлянето на всички активи или на част от тях, извършено по повод разделянето или сливането, получателят на активите се счита за наследник на прехвърлителя, по отношение на корекцията на правото на приспадане предвидено от закона.*

*(8) Не представлява доставка на стоки по смисъла на ал. (1):*

*а) стоки, предоставени безплатно от държавния резерв като външина или вътрешна хуманитарна помощ;*

*б) безплатното предоставяне на стоки с цел реклами или за стимулиране на продажбите, или по-общо за цели, свързани с осъществяването на икономическата дейност, при условията определени от методологичните норми;*

*в) безплатното предоставяне на стоки с ниска стойност, в рамките на действията по спонсорство, меценатство, протокол/представляване, при условията определени от методологичните норми.*

*(9) Въtreобщностната доставка представлява доставка на стоки, по смисъла на ал. (1), които се изпращат или превозват от една държава-членка в друга държава-членка от доставчика или от лицето, към което се извършива доставката или от друго лице от тяхно име.*

*(10) Приравнява се на въtreобщностна доставка със заплащане прехвърлянето от данъчно задължено лице на стоки принадлежащи на своята икономическа дейност от Румъния в друга държава-членка, с изключение на непрехвърлянията предвидени по ал. (12).*

*(11) Прехвърлянето предвидено по ал. (10) представлява изпращането или превозът на всякакви материални движими стоки от Румъния в друга държава-членка, от данъчно задълженото лице или друго лице от негово име, за да бъдат използвани с цел осъществяване на своята икономическа дейност.*

*(12) За целите на настоящото заглавие, непрехвърлянето представлява изпращането или превоза на стока от Румъния в друга*

държава-членка, от данъчно задълженото лице или от друго лице от негово име, за да се използва с цел на едната от следните операции:

а) доставката на съответната стока, извършена от данъчно задълженото лице на територията на държавата-членка по местоназначение на изпратените или транспортирани стоки, при условията предвидени от чл. 275, ал. (5) и (6) относно дистанционните продажби;

б) доставката на съответната стока, извършена от данъчно задълженото лице на територията на държавата-членка по местоназначение на изпратените или транспортирани стоки, при условията предвидени от чл. 275, ал. (1), буква б), относно доставките с инсталация или сглобяване, извършени от доставчика или от негово име.

в) доставката на съответната стока, осъществявана от данъчно задълженото лице на борда на кораби, самолети или влакове, по време на транспорта на хора, проведен на територията на Европейския съюз, при условията предвидени в чл. 275, ал. (1), буква г);

г) доставката на съответната стока, осъществена от данъчно задълженото лице, при условията предвидени в чл. 294, ал. (2), по отношение на освободените въtreобщностни доставки по чл. 294, ал. (1), букви (а) и (б) по отношение на освобождаванията за доставки при износ и чл. 294, ал. (1), букви з), ѹ), ѽ), л) и н) за освобождаване на доставките предназначени за кораби, самолети, дипломатически мисии и консулски служби, както и международни организации и силите на НАТО;

д) доставката на газ чрез система за природен газ, разположена на територията на Европейския съюз или чрез всяка мрежа, свързана с такава система, доставката на електроенергия, доставката на топлинна енергия или охладител чрез мрежи за отопление или охлажддане, в съответствие с условията, предвидени в чл. 275, ал. (1), букви д) и е) относно мястото на доставка на тези стоки;

е) предоставянето на услуги в полза на данъчно задълженото лице, които предполагат оценка на движимите материални стоки или работи по движимите материални стоки, извършени в държавата-членка където приключва изпращането или транспорта на стоките, при условие че стоките след преработка, да бъдат изпратени отново на данъчно задълженото лице от Румъния, от което са били първоначално изпратени или транспортирани;

ж) временното използване на съответна стока, на територията на държавата-членка по местоназначение на изпратените или превозени стоки, с цел предоставяне на услуги в държавата-членка по местоназначение, от данъчно задълженото лице, установено в Румъния;

з) временното използване на съответната стока, за период който не надвишава 24 месеца, на територията на друга държава-членка, при условие, че вносът на същите стоки от трета страна за временно ползване, би се ползвал от митническия режим на временно допускане с пълно освобождаване от вносни права.

(13) Ако едно от условията предвидени по ал. (12) не е изпълнено, изпращането или транспортирането на съответна стока се счита за прехвърляне от Румъния в друга държава-членка. В този случай, прехвърлянето се счита за извършенов момента, когато условието вече не е изпълнено.

(14) С наредба на министъра на обществените финанси могат да бъдат въведени мерки за опростяване по отношение на прилагането на ал. (10) - (13)."

Също така, съгласно чл. 271 Дан. К., - „(1) Счита се за предоставяне на услуги всяка операция, която не представлява доставка на стоки, така както е определена в чл. 270.

(2) Когато данъчно задължено лице, действащо от свое име, но за сметка на друго лице, участва в предоставяне на услуги се счита, че то самото е получило и предоставило съответните услуги.

(3) Предоставянето на услуги включва операции като:

*а) отдаването под наем на имущество или предаването на използването на имущество в рамките на договор за лизинг;*

*б) преквърлянето на нематериални вещи, независимо дали са или не обект на право на собственост, като например: преквърлянето и/или цесията на авторски права, патенти, лицензи, търговски марки и други подобни права;*

*в) ангажиментът да не осъществява икономическа дейност, да не конкурира с друго лице или да толерира действие или ситуация;*

*г) предоставяне на услуги, извършени въз основа на заповед, издадена от/или от името на публична власт съгласно закона;*

*д) посреднически услуги, извършвани от лица, действащи от името и за сметка на друго лице, когато те се включват в доставка на стоки или предоставяне на услуги.*

*(4) Приравнени са на предоставянето на услуги извършени срещу заплащане следните:*

*а) употребата на стоки, различни от капиталови стоки, които са част от активите използвани в рамките на икономическата дейност на данъчно задълженото лице за собствена полза или от неговия персонал, или за да бъдат предоставени на разположение на други лица, с оглед безплатно ползване, за цели различни от извършването на своята икономическа дейност, ако данъка за тези стоки е бил приспаднат цялостно или частично, с изключение на стоките, чиято покупка е предмет на ограничението от 50% на правото на приспаддане в съответствие с разпоредбите на чл. 298;*

*б) услугите, предоставяни безплатно от данъчно задължено лице за негова собствена употреба или на неговия персонал или за ползване на други лица, за цели различни от упражняването на своята икономическа дейност.*

*(5) Не представлява предоставяне на услуги извършено срещу заплащане в смисъл на ал. (4), без да се ограничава до тях, операции като:*

*а) употреба на стоките, които са част от активите използвани в рамките на икономическата дейност на данъчно задълженото лице или безплатното предоставяне на услуги, в рамките на действията по спонсорство, меценатство или представляване, при условията определени чрез методологичните норми;*

*б) безплатно предоставените услуги с цел реклами или с цел стимулиране на продажбите или, по-общо, за цели свързани с осъществяването на икономическата дейност, при условията определени от методологичните норми;*

*в) безплатно предоставените услуги, в рамките на гаранционния период от лицето, което първоначално е извършило доставката на стоки или предоставянето на услуги.*

*(6) Разпоредбите на чл. 270, ал. (5) и (7), се прилагат съответно и при предоставянето на услуги."*

## **Раздел 2. Данъчно задължени лица**

Ако както на теория, така и на практика, облагаемите доставки са разграничени достатъчно ясно и също така са обяснени по начин, при който само по изключение могат да се създадат трудности при тълкуването или прилагането, по отношение на данъчно задължените лица, така както ще стане ясно, законодателят е разбрал да ги регламентира по доста общ начин, в контекст където на практика, въпреки че можем да се намираме в присъствието на операция подлежаща на таксување, проблемът на данъчното облагане се поставя по отношение на правилната класификация на съответния оператор, като данъчно задължено лице или не.

Следователно, съгласно чл. 269 Дан. к., - „(1) Счита се за данъчно задължено лице всяко лице, което извършва по независим начин и независимо от мястото, стопанска дейност от типа на предвидените по ал. (2), независимо от целта или резултата от тази дейност.

*(2) В смисъла на настоящия дял, икономическите дейности обхващат дейностите на производители, търговци или доставчици на*

услуги, включително добивни и селскостопански дейности и дейности на свободни професии или приравнени към тях. Също така представлява икономическа дейност експлоатацията на материални или нематериални активи, с цел получаване на приходи с непрекъснат характер.

(3) Случаите, в които физическите лица, които извършват доставки на недвижимо имущество стават данъчно задължени лица, се ureждат с методологическите норми.

(4) Не действат по независим начин служителите или всякакви други лица, обвързани с работодателя по индивидуален трудов договор или всякакви други правни инструменти, създаващи правоотношение работодател/служител по отношение на условията на труд, възнаграждение или други задължения на работодателя.

(5) Публичните институции и международните публичноправни организации не са данъчно задължени лица за дейности, извършвани като публични власти, дори ако за осъществяване на тези дейности се начисляват вноски, хонорари, авторски и лицензионни възнаграждения, такси или други плащания, с изключение на тези дейности, които биха довели до нарушаване на конкуренцията, ако публичните институции и международните публичноправни организации бъдат третирани като данъчно незадължени лица, както и за предвидените в ал. (6) и (7). За целите на тази статия, чрез международни публичноправни организации се разбираят международни междуправителствени организации, създадени от държави, които са страни по тях, въз основа на договори или други специфични правни инструменти на международното публично право, работещи съгласно техните учредителни актове, устави или други документи, произтичащи от тях, бидейки регулирани от правилата на международното публично право, а не от вътрешното право на която и да е държава.

(6) Обществените институции и международните публичноправни организации предвидени по ал. (5) са данъчно

*задължени лица за дейностите, извършвани в качеството на държавни органи, но които са освободени от данък, съгласно чл. 292.*

*(7) Публичните институции и международните публичноправни организации предвидени по ал. (5) също са данъчно задължени лица за следните дейности:*

- а) телекомуникациите;*
- б) доставка на вода, газ, електроенергия, топлинна енергия, хладилен агент и други подобни;*
- в) превоз на стоки и лица;*
- г) услуги предоставени в пристанища и летища;*
- д) доставка на нови стоки, произведени за продажба;*
- е) дейността на панаирите и търговските изложения;*
- ж) складирането;*
- з) дейността на търговските реклами органи;*
- и) дейностите на туристическите агенции;*
- й) дейностите на магазините за персонал, столове, ресторани и други подобни заведения;*
- к) операции на обществени радио и телевизионни станции;*
- л) операциите на земеделските интервенционни агенции, извършвани върху селскостопански продукти, и въз основа на регламентите за общата организация на пазара на тези продукти.*

*(8) По изключение от разпоредбите на ал. (1), всяко лице, което извърши случайно вътреобщностна доставка на нови превозни средства ще се счита за данъчно задължено лице за всяка такава доставка.*

*(9) При условията и в границите, предвидени от методологичните норми, се счита за единна данъчна група, една група от данъчно задължени лица, установени в Румъния, които, въпреки че са независими от правна гледна точка, се намират в тясна връзка помежду си от организационна, финансова и икономическа гледна точка.*

*(10) Всеки съдружник или партньор на сдружение или непersonифицирана организация се счита за отделно данъчно*

*задължено лице за тези икономически дейности, които не се извършват от името на съответното сдружение или съответната организация.*

*(11) Съвместните предприятия не създават отделни данъчно задължени лица. Асоциациите от типа на „joint venture“, консорциум или други форми на сдружение за търговски цели, които нямат юридическа правосубектност и са установени по силата на закона, независимо дали са третирани или не като съвместни предприятия, не могат да създават отделно данъчно задължено лице.“*

В общи линии можем да заключим факта, че законодателят, в цитираното по-горе регламентиране, изяснява и две понятия, използвани за определяне на облагаемите операции, т.е. извършването на стопански дейности и данъчно задължените лица.

Счита се за данъчно задължено лице всяко лице, което извършва икономическа дейност по независим начин, както и независимо от мястото, без значение от целта или резултата на тази дейност.

Трябва да се отбележи факта, че начина на упражняване на дейността в това отношение не е определен директно по този повод, а по-скоро са представени критериите, в зависимост от които една дейност може да се разглежда като зависима (чл. 269, ал. 4, Дан. к.)<sup>93</sup>.

Проблем, който се появи в скорошната практика на данъчните органи, е бил квалифицирането на физическите лица като платци на ДДС, в резултат на операциите по продажби на жилища.

Следователно, в допълнение към гореспоменатото регламентиране, чл. 310 Дан. к. установява, че данъчно задълженото лице, което има годишен оборот под тавана от 220.000 румънски леи, може да приложи освобождаването от данък.

*Per a contrario*, другите оператори са задължени да се регистрират като платци по ДДС, в момента когато като цяло доставките на стоки или предоставянето на услуги надвишават предварително посочения таван.

---

<sup>93</sup> E. Duca, Noul Cod fiscal, цит. съч., стр. 328;

Въпреки това, точка 4 от методологическите норми за прилагане на чл. 269 Данъчен кодекс, определя че няма да се счита за икономическа дейност получаването на приходи от продажбата на жилищата частна собственост или на други вещи, които се използват от физическите лица за лична употреба, освен ако тази дейност се извършва с цел получаване на приходи с характер на непрекъснатост<sup>94</sup>.

Ние казваме, че е имало практически проблем, дори ако чрез само една доставка на вещ, която представлява облагаема операция, се е надхвърлил тавана.

Дори ако данъчната власт има право да определя, че за тези операции би трябвало да се събира ДДС и да се внася на държавния бюджет, тези власти са отказали да признаят правото на приспадане на засегнатите лица, по простата причина, че към датата на извършване на съответните операции, те не са фигурирали като регистрирани в регистъра на платците на ДДС.

От тази гледна точка, Съдът на Европейския съюз е разрешил тези аспекти чрез произнесеното решение по делото C-183/14 Саломие и Олтян срещу Дирекцията на обществените финанси Клуж, в смисъл, че „*Директивата 2006/112/EО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност се противопоставя на национална правна уредба, при обстоятелства като разглежданите в главното производство, съгласно която правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, дължим или платен нагоре за стоки и услуги, използвани в рамките на операции подлежащи на таксуване, му е отказан на данъчно задълженото лице, което трябва в замяна да заплати данъка, който би трябвало да начисли, за простата причина че не е било регистрирано за целите на данъка върху добавена стойност, когато е извършил тези операции, и това докато не е законно регистрирано за целите на данъка върху добавената стойност и не е била подадена справката за дължимия данък.*“

---

<sup>94</sup> Същото, стр. 329;

### Раздел 3. Данъчните ставки

По отношение на данъчните ставки, те са три на брой: общата ставка от 19%, намалената ставка от 9%, съответно ставката от 5%.

Следователно, съгласно чл. 291, ал. 2 Дан. к., - „Намалената ставка от 9% се прилага върху данъчната основа за следните предоставления на услуги и/или доставки на стоки:

а) доставката на протези и аксесоари за тях, определени от методологичните норми съгласно специфичното законодателство, с изключение на зъбните протези освободени от данък съгласно чл. 292, ал. (1), буква б);

б) доставката на ортопедични продукти;

в) доставката на лекарствени продукти за хуманна и ветеринарна употреба;

г) настаняване в хотелския сектор или в сектори с подобна функция, включително отдаване под наем на земи оборудвани за къмпинг;

д) доставката на следните стоки: хrани, включително напитки, с изключение на алкохолни напитки, предназначени за човешко и животинско потребление, живи животни и птици от домашни видове, семена, растения и съставки, използвани за приготвяне на хrани, продукти използвани за допълване или заместване на хrани. Чрез методологичните норми се определят кодовете по Комбинираната номенклатура (NC), съответстващи на тези стоки;

е) ресторантърски и кетърингови услуги, с изключение на алкохолни напитки, различни от бира, попадаща под код NC 22 03 00 10.

ж) доставката на питейна вода и на вода за напояване в селското стопанство.

з) доставката на торове и пестициди, използвани в селското стопанство, семена и други селскостопански продукти предназначени за посев или засаждане, както и предоставяне на услуги от типа на специфичните, които се употребяват в сектора на селското

*стопанство, предвидени с обща заповед на министъра на обществените финанси и на министъра на селското стопанство и развитието на селските райони."*

По отношение на намалената ставка от 5%, тя се прилага, в съответствие с разпоредбите на чл. 291, ал. 3 Дан. к. за:

а) учебници, книги, вестници и списания, с изключение на тези, предназначени изключително или главно за реклама;

б) услуги, състоящи се от разрешаване на достъпа до замъци, музеи, мемориални къщи, исторически паметници, архитектурни и археологически паметници, зоологически и ботанически градини, панаири, изложби и културни събития, спортни събития, кино, различни от тези, които са освободени по чл. 292, ал. (1), буква м);

в) доставката на жилища като част от социалната политика, включително на земята, върху която са построени. Земята, върху която е построено жилището, включва и земния отпечатък на жилището. Същевременно, чрез доставено жилище като част от социалната политика, се разбира:

1. доставката на сгради, включително на земята, върху която са построени, предназначени за ползване като общежития за възрастни и пенсионери;

2. доставката на сгради, включително на земята, върху която са построени, предназначени да бъдат използвани като детски домове и центрове за възстановяване и рехабилитация на непълнолетни с увреждания;

3. доставката на жилища с полезна площ от максимум 120 м<sup>2</sup>, с изключение на битовите приложения, чиято стойност, включително и на земята върху която са построени, не надхвърля сумата от 450.000 румънски леи, без данъка върху добавена стойност, закупени от всеки неженен човек или семейство. Полезната площ на жилището се определя от Закона за жилищата № 114/1996, преиздаван, с последващите промени и изменения. Битовите приложения са тези, определени в Закон № 50/1991

г. за издаване на разрешение за изпълнение на строежни работи, преиздаван, с последващите изменения и допълнения. Намалената ставка се прилага само в случай на жилищата, които в момента на продажбата могат да бъдат обитавани като такива и ако теренът, върху който е построено жилището не надхвърля площ от  $250\text{ m}^2$ , включително и земния отпечатък на жилището, в случай на индивидуалните жилищни къщи. В случай на сгради с повече от два жилища, всяка неделима част от земята съответстваща на всяко жилище не може да надвишава повърхността от  $250\text{ m}^2$ , включително земния отпечатък, съответстващ на всяко от жилищата. Всяко неомъжено лице или семейство може да закупи само едно жилище с намалена ставка от 5%, съответно:

(i) в случай на неомъжени лица, да не са притежавали и да не притежават никакво собствено жилище, които са придобили със ставка от 5%;

(ii) в случая на семействата, съпругът или съпругата да не са притежавали и да не притежават, всеки от тях или заедно, никакво собствено жилище, което са закупили със ставка от 5%;

4. доставката на сгради, включително и на земята, върху която са построени, към общините, с оглед предоставянето от тях със субсидиран наем на лица или семейства, чието икономическо положение не им позволява достъп до собствено жилище или наемането на жилище при пазарни условия.

**Що се отнася до момента, в който данъкът се дължи,** трябва да бъдат разграничени три понятия: данъчното събитие (т.е. събитието, чрез което са осъществени правните условия, необходими за изискуемостта на данъка<sup>95</sup>), изискуемостта на данъка и изискуемостта на плащането.

Чрез изискуемостта на данъка се разбира датата, на която данъчният орган придобива законното основание да изисква заплащане от задължените лица да внасят данъка, дори ако плащането на този данък може да се отложи, докато изискуемостта на внасянето на данъка

---

<sup>95</sup> Съгласно чл. 280, ал. 1 Дан. к.,

представлява датата, на която едно лице има задължението да плати данъка в държавния бюджет, в съответствие с разпоредбите на чл. 326, ал. (1) от Дан. к.

Ако по отношение на данъчното събитие, понятието по себе си не представлява проблем на тълкуване, тъй като е известно, че законодателят е имал предвид операцията по доставка на стока или предоставяне на услуга, върху която се прилага данъчната ставка, другите две институции изглежда да регламентират същия аспект.

Също така се показва в съдържанието на чл. 282 Дан. к., че изискуемостта на данъка настъпва на датата, на която се осъществява данъчното събитие.

Сами по себе си, двете понятия са от значение по отношение на санкцията, в смисъл, че датата на изискуемостта за внасяне на данъка представлява момента от който лицето, задължено за плащане, дължи неустойки за закъснение за неплащане на данъка в законно определения срок.<sup>96</sup>

На последно място, трябва да бъдат преразгледани и изключениета от общото правило, показано по-горе.

В този смисъл, съгласно чл. 281 Дан. к. - „(2) За стоките, доставени въз основа на договор за консигнация се счита, че доставянето на стоките от консигнанта до консигнатора се извършва на датата, когато стоките са доставени от консигнатора на своите клиенти.

(3) За стоките, изпратени за тестване или проверка на съответствието се счита, че доставката на стоките се извършва на датата на приемане на стоките от бенефициента.

(4) По отношение на запасите на разположение на клиента се счита, че доставката на стоките се извършва на датата на която клиента оттегля стоките от склада с оглед употреба, основно за производствената дейност.

---

<sup>96</sup> R. Bufan, M. St. Mirea, цит. съч., стр. 764;

(5) Чрез методологичните норми са определени договорите за консигнация, запасите на разположение на клиента, стоките доставени за тестване или проверка на съответствието.

(6) За доставките на материални стоки, включително на недвижими имоти, дата на доставка е датата, когато настъпва прехвърлянето на правото на разпореждане със стоките като собственик. Чрез изключение, за договорите които предвиждат, че плащанията се извършват на вноски или за всякакъв друг вид договор който предвижда, че собствеността се предоставя най-късно в момента на заплащане на последната дължима сума, с изключение на договорите за лизинг, дата на доставка е датата на която стоката е предадена на бенефициентта.

(7) Представянията на услуги, които обуславят отчитания на разходи или последователни плащания, като строително-монтажни услуги, консултации, разследвания, експертизи и други подобни услуги, се считат за извършени на датата на която са издадени отчети на работа, доклади за работа и други подобни документи, въз основа на които се установяват извършените услуги или, според случая, в зависимост от условията на договора, на датата на приемането им от бенефициентите.

(8) В случаите на доставки на стоки и предоставяне на услуги, които се извършват постоянно, различни от тези, предвидени в ал. (7), както са доставките на природен газ, вода, електроенергия, телефонни услуги, наем, лизинг, концесия, аренда на стоки, възмездно предоставяне за определен период на вещни права, като правото на плодоползване и суперфиция върху недвижимо имущество, както и други подобни доставки/предоставления, се счита, че доставката на стоки/предоставянето на услуги се извършва на всяка дата, посочена в договора за плащане на доставените стоки/предоставените услуги, или, при липса на такива договорни споразумения, на датата на издаване на фактурата, но периода на отчитане на разходите не може да надвишава една година.

(10) Предоставянието на услуги, за които данъкът се дължи от бенефициента на услугите в съответствие с чл. 307, ал. (2), които се предоставят непрекъснато за период по-голям от една година и които не обуславят отчитания на разходи или плащания през този период, се считат за извършени при изтичане на всяка календарна година, докато предоставянето на услуги не е престанало.

(11) Чрез изключение от разпоредбите на ал. (8), непрекъснатата доставка на стоки, различни от тези, посочени в чл. 275, ал. (1) букви д) и е), за период по-дълъг от един календарен месец, които са изпратени или превозени в друга държава-членка, различна от тази, в която започва изпращането или превозът на стоките, и които се доставят в режим на освобождаване от ДДС, или които се прехвърлят в режим на освобождаване от ДДС в друга държава-членка от данъчно задължено лице, за целите на осъществяване на стопанска му дейност, в съответствие с условията, посочени в чл. 294, ал. (2), се счита за изпълнена в края на всеки календарен месец, докато доставката на стоките не е прекратена.

(12) Предоставянето на услуги, които не са обхванати в ал. (7) - (10), се считат за извършени на датата на приключване на предоставянето на съответната услуга."

#### Раздел 4. Режимът на приспаданията

Приспадането на данъка представлява правото, което може да се упражни веднага за целия референтен период, като не е от значение момента на действителното плащане на цената към изпълнителя/доставчика, като това право възниква в момента когато данъкът става изискуем.<sup>97</sup>

Следователно, съгласно чл. 297 Данъчен кодекс:

„(4) Всяко данъчно задължено лице има право да приспадне съответстващия данък за покупките, ако те са предназначени за употреба в полза на следните операции:

---

<sup>97</sup> R. Bufan, цит. съч., стр. 868;

- а) операции, подлежащи на таксуване;
- б) операции, произтичащи от икономически дейности, за които мястото на доставка/предоставяне се счита в чужбина, ако данъкът би се приспадал, в случай, че тези операции биха били извършени в Румъния;
- в) операции, освободени от данък, съгласно чл. 294, 295 и 296;
- г) операции, освободени от данък, съгласно чл. 292, ал. (2) буква а), т. 1 - 5 и буква б), ако купувачът или клиентът е установен извън Европейския съюз или когато тези операции са пряко свързани със стоки, които ще се изнасят в страна извън Европейския съюз, както и при операциите, извършвани от посредници действащи от името и за сметка на друго лице, когато те участват в осъществяването на такива операции;
- д) операциите, предвидени по чл. 270, ал. (7) и чл. 271, ал. (6), ако данъкът би се приложил към съответното прехвърляне.

(7) Не подлежат на приспадане:

- а) данъкът, съответстващ на сумите, които са платени от името и за сметка на друго лице и които след това ѝ се отчитат, както и данъкът свързан с получените суми от името и за сметка на друго лице, които не са включени в облагаемата основа на доставките/предоставленията, извършени в съответствие с чл. 286, ал. (4), буква д);
- б) дължимия или платен данък за придобивания на алкохолни напитки и тютюневи изделия, с изключение на случаите, когато тези стоки са предназначени за препродажба или да се използват за предоставяне на услуги.

(8) Данъчните компетентни органи имат право да отказват приспадането на ДДС, ако след администрирането на доказателствените средства предвидени от закона, могат да докажат извън всякакво съмнение, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, използвана за оправдане на правото на приспадане, е била

*свързана с измама относно данъкът върху добавена стойност, която е настъпила нагоре или надолу по веригата на доставки/предоставяне на услуги."*

Обобщавайки, правото на приспадане се признава за платения данък нагоре на своите собствени доставчици или изпълнители на услуги, за стоки и услуги, които водят директно по-нататък към упражняване от облагаеми сделки.

Също така, се признава правото на приспадане за определени операции, за които заплащането на данъка е освободен, съответно за:

а) доставката на стоки, изпратени или транспортирани извън Европейския съюз от доставчика или от друго лице от негово име;

б) доставките на стоки, изпратени или транспортирани извън Европейския съюз от страна на купувача, който не е установен в Румъния или от всяко друго лице от негово име, с изключение на стоките, превозени от самия купувач, и които се използват за оборудване или зареждане на моторни лодки и развлекателни самолети или каквото и да било други транспортни средства за частно ползване. Освобождава се също и доставката на стоки, които се превозват в личния багаж на пътниците, които не са установени в Европейския съюз, ако са спазени следните условия:

(i) пътникът не е установен в Европейския съюз, съответно адресът или постоянното местожителство не е във вътрешността на Европейския съюз. Адресът или постоянно междожителство означава мястото, посочено по този начин в паспорта, личната карта или друг документ, признат като документ за самоличност от Министерството на вътрешните работи;

ii) стоките се транспортират извън Европейския съюз, преди края на третия месец, следващ месеца на осъществяване на доставката;

(iii) общата сума на доставката, плюс ДДС, е по-голяма от равностойността в румънски леи на 175 евро, определена годишно чрез

прилагането на обменния курс, получен в първия работен ден на месец октомври и валиден до 1 януари на следващата година;

Доказателството за износ се извършва чрез фактура или друг документ на нейно място, носещ одобрението на митническата служба при напускане на Европейския съюз;

в) предоставянето на услуги, включително транспорт и услуги, свързани с транспорта, различни от посочените в чл. 292, пряко свързани с износа на стоки;

г) предоставянето на услуги, включително транспорт и услуги, свързани с транспорта, различни от предвидените в чл. 292, ако те са пряко свързани с вноса на стоки и тяхната стойност е включена в данъчната основа на внесените стоки съгласно чл. 289;

д) предоставянето на услуги извършени в Румъния върху движимо имущество, придобито или внесено за преработка в Румъния, и който впоследствие се превозва извън Европейския съюз от доставчика на услуги или от клиента, ако той не е установен в Румъния, или от друго лице, в името на който и да е от тях;

е) вътреобщностния превоз на стоки, извършен от и на островите, представляващи автономните региони на Азорските острови и Мадейра, както и допълнителните услуги към него;

ж) международен превоз на хора;

з) за корабите, определени за плаване в открито море и които се използват за превоз на пътници/стоки срещу заплащане или за търговски, промишлени или риболовни дейности, както и за плавателни съдове, използвани за спасителни или помощни операции в открито море или крайбрежен риболов, следните операции:

1. доставката, модификацията, ремонта, поддръжката, чартирането, лизингът и наемането на кораби, както и доставка, лизинг, наем, ремонт и поддръжка на оборудване, вложено или използвано на борда на кораби, включително на риболовно оборудване;

2. доставка на гориво и консумативи предназначени за използване на кораби, включително за военни кораби попадащи в обхвата на код по NC 8906 10 00, напускащи страната и насочващи се към чужди пристанища, където са закотвени, с изключение на консумативите на борда на корабите, използвани за крайбрежен риболов;

3. предоставянето на услуги, различни от посочените в т. 1, извършени за преки нужди на корабите и/или техните товари;

и) в случай на въздухоплавателни средства, използвани от авиокомпании, които основно извършват международен превоз на пътници и/или товари срещу заплащане, следните операции:

1. доставката, модификацията, ремонта, поддържането, лизингът и отдаването под наем на въздухоплавателните средства, както и доставка, лизинг, наемане, ремонт и поддръжка на оборудването, вложено или използвано на въздухоплавателни средства;

2. доставката на горива и консумативи, предназначени за използване на въздухоплавателни средства;

3. предоставянето на услуги, различни от посочените в т. 1 или в чл. 296, направени за преките нужди на въздухоплавателните средства и/или техния товар;

й) доставката на стоки и предоставянето на услуги в полза на дипломатическите мисии и консулските служби, на техните служители, както и на чуждестранните граждани с дипломатически или консулски статут в Румъния или в друга държава-членка, при условията на взаимност;

к) доставката на стоки и предоставянето на услуги към Европейската общност, Европейската общност за атомна енергия, Европейската централна банка, Европейската инвестиционна банка или на организацията, към които се прилага Протокола от 8 април 1965 г. относно привилегиите и имунитетите на Европейските общини, в рамките и при условията, определени от съответния протокол и споразуменията за изпълнение на въпросния протокол или чрез споразуменията за седалище, до степен, в която не водят до нарушаване на конкуренцията;

л) доставките на стоки и предоставянето на услуги в полза на международни организации, различни от посочените в буква к), признати като такива от обществените власти в Румъния, както и на техните членове, в рамките на ограниченията и условията, установени в международните конвенции за учредяване на тези организации или в споразуменията за техните седалища;

м) доставките на стоки, нетранспортирани извън територията на Румъния и/или предоставянето на услуги извършвани в Румъния, предназначени или за въоръжените сили на другите страни-членки на НАТО за ползване от тези въоръжени сили или от придружаващия ги цивилен персонал, или за снабдяване на техните офицерски или войнишки столове, когато тези сили участват в обща отбранителна дейност;

н) доставката на стоки и/или предоставянето на услуги към друга държава-членка, различна от Румъния, предназначени или за въоръжените сили на държава-членка на НАТО, различна от държавата-членка по местоназначение, за ползване от тези въоръжени сили или от придружаващия ги цивилен персонал или за снабдяването на техните офицерски или войнишки столове, когато тези сили участват в обща отбранителна дейност; доставката на стоки или предоставянето на услуги на въоръжените сили на Обединеното кралство, разположени на остров Кипър вследствие на Договора за създаване на Република Кипър, от 16 август 1960 г., които са предназначени за използване от тези сили или придружаващия ги цивилен персонал или за снабдяване на техните офицерски или войнишки столове;

о) доставките на злато към Националната банка на Румъния;

п) доставката на стоки за признатите организации, които транспортират или изпращат тези стоки извън Европейския съюз, като част от хуманитарни, благотворителни или образователни дейности, осъществени извън Европейския съюз; освобождаването е предоставено чрез възстановяване на данъка в съответствие с процедура, определена чрез наредба на министъра на обществените финанси.

**Също така са освободени от данък:**

а) вътреобщностните доставки на стоки към лице, което комуникира на доставчика валиден код за регистрация за целите на ДДС, определен от данъчните органи на друга държава-членка, с изключение на:

1. вътреобщностните доставки, извършени от малко предприятие, различни от вътреобщностните доставки на нови превозни средства;

2. вътреобщностните доставки, които са предмет на специалния режим за стоки втора употреба, произведения на изкуството и антики, съгласно разпоредбите на чл. 312;

б) вътреобщностните доставки на нови превозни средства, към купувач, който не комуникира на доставчика валиден код за регистрация за целите на ДДС;

в) вътреобщностни доставки на акцизни стоки към данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, което не комуникира на доставчика валиден код за регистрация за целите на ДДС, ако превоза на стоки се извършва съгласно чл. 407 и 408 или чл. 370, 371 и 375 от дял VIII, с изключение на:

1. вътреобщностни доставки извършени от малко предприятие;

2. вътреобщностни доставки, които са предмет на специалния режим относно стоките втора употреба, произведения на изкуството и антики, съгласно разпоредбите на чл. 312;

г) вътреобщностните доставки на стоки, предвидени в чл. 270, ал. (10), които биха се ползвали от освобождаването, предвидено в буква а), ако биха били извършени към друго данъчно задължено лице, с изключение на вътреобщностните доставки които са предмет на специалния режим за стоките втора употреба, произведения на изкуството, антикварни предмети и антики, в съответствие с разпоредбите на чл. 312.<sup>98</sup>

Следните операции също са освободени от данък:

а) доставката на стоки които следва:

---

<sup>98</sup> Съгласно чл. 294 Данъчен кодекс;

1. да бъдат поставени под митнически режим на временно допускане, с пълно освобождаване от плащането на вносни права;
2. да бъдат представени на митническите органи за митническо оформяне и, когато е уместно, да бъдат поставени на съхранение с временен характер;
3. да бъдат въведени в свободна зона или в свободен склад;
4. да бъдат поставени под режим на митническо складиране;
5. да бъдат поставени под режим на активно усъвършенстване, с преустановяване на плащането на вносни права;
6. да бъдат поставени под режим на външен митнически транзит;
7. да бъдат допуснати в териториалните води:
  - за да бъдат включени в сондажни или производствени платформи, с цел изграждане, ремонт, поддръжка, изменение или преоборудване на тези платформи или за свързване на тези сондажни или производствени платформи към континента;
  - за зареждане с гориво и снабдяване на сондажните или производствени платформи;
8. да бъдат поставени в режим на склад за ДДС, определен по следния начин:
  - за акцизни продукти, всяко местоположение разположено в Румъния, което се определя като данъчен склад, по смисъла на чл. 336, т. 3 от дял VIII;
    - за стоки, различни от акцизните стоки, местоположение разположено в Румъния и определено чрез норми;
  - б) доставката на стоки, извършена на местонахожденията, предвидени в буква а), както и доставката на стоки, които се намират в един от режимите или ситуацията, предвидени в буква а);
  - в) предоставянето на услуги, свързани с доставките, предвидени в буква а) или извършени на местоположенията, предвидени в буква а), за стоки намиращи се в режимите или ситуацията, предвидени в буква а);

г) доставките на стоки, които все още са в митнически режим на вътрешен транзит, както и предоставянето на услуги, свързани с такива доставки, различни от предвидените в чл. 296;

д) вносът на стоки, които следва да бъдат поставени в режим на данъчен склад по ДДС.<sup>99</sup>

Накрая, съгласно чл. 296 Данъчен кодекс - „*Освободени са от данък услугите, предоставени от посредниците действащи от името и за сметка на друго лице, когато тези услуги са предоставени във връзка с освободените операции, предвидени в чл. 294 и 295, с изключение на операциите, предвидени в чл. 294, ал. (1), буква е) и алин. (2), или във връзка с операциите извършени извън Европейския съюз*”.

Данъчният кодекс признава и възможността за приспадане ограничена до 50% от стойността на платения нагоре данък за следните:

„(1) Данъкът върху покупката, вътреобщностното придобиване, вноса, наемането или лизинга на моторни превозни средства и данъка свързан с разходите за превозни средства, притежавани или използвани от данъчно задълженото лице, ако превозните средства не се използват изключително за стопански цели.

(2) Ограничението, предвидено в ал. (1) не се прилага за моторни пътни превозни средства с максимална обща допустима маса надхвърляща 3.500 kg или с повече от 9 места, включително седалката на водача.

(3) Разпоредбите на ал. (1) не се прилагат за следните категории пътни моторни превозни средства:

а) превозни средства, използвани изключително за специални услуги, услуги за охрана и сигурност и куриерски услуги;

б) превозни средства, използвани от агенти по продажби и покупки;

в) превозни средства, използвани за превоз на пътници срещу заплащане, включително за таксиметрови услуги;

---

<sup>99</sup> Виж чл. 295 Данъчен кодекс;

г) превозни средства, използвани за предоставяне на платени услуги срещу заплащане, включително за обучение от шофьорските школи;

д) превозни средства, използвани за наемане или чиято употреба се предава по договор за финансов или оперативен лизинг;

е) превозни средства, използвани като стоки за търговски цели.

(4) В случай на превозните средства, които не подлежат на ограничаване на правото на приспадане в съответствие с ал. (1), като се използват изключително за целите на стопанската дейност, както и на тези, изключени от ограничението за приспадане по ал. (3), ще се прилагат общите правила за приспадане, посочени в чл. 297 и чл. 299-301.“

По отношение на условията, определени за упражняване на правото на приспадане, съгласно чл. 299 Данъчен кодекс:

„(1) За упражняване на правото си за приспадане на данъка, данъчно задълженото лице трябва да отговаря на следните условия:

а) за дължимия или платен данък, свързан със стоките, които са му били или следва да му бъдат доставени или услугите, които са му били или следва да му бъдат предоставени в своя полза от данъчно задължено лице, да притежава фактура, издадена в съответствие с разпоредбите на чл. 319, както и доказателство за плащане на покупките, направени от данъчно задължените лица, които прилагат системата за касова отчетност на ДДС, съответно от данъчно задължените лица, които закупуват стоки/услуги от данъчно задължени лица през периода, в който прилагат системата за касова отчетност на ДДС;

б) за данъка съответстващ на стоките, които са му били или следва да му бъдат доставени или услугите, които са му били или следва да му бъдат предоставени в своя полза, но за които данъчно задълженото лице е задължено да заплаща данъка, съгласно чл. 307, ал. (2) - (6), да притежава фактура, издадена в съответствие с разпоредбите на чл. 319 или документите предвидени по чл. 320, ал. (1);

*в) за данъка, заплатен за внос на стоки, различни от посочените в буква г), да притежава митническа декларация за внос или удостоверяващ документ, издаден от митническите органи, който да посочва данъчно задълженото лице като вносител на стоките от гледна точка на данъка, както и документи, удостоверяващи плащането на данък от вносителя или от друго лице за негова сметка. Вносителите, които притежават единно разрешение за опростени митнически процедури, издадено от друга държава-членка или които извършват внос на стоки в Румъния от гледна точка на ДДС, за който не са задължени да подават митнически декларации за внос, трябва да притежават декларация за внос за ДДС и акцизи;*

*г) за дължимия данък за вносът на стоки, извършен съгласно чл. 326, ал. (4) и (5), да притежава митническата декларация за внос или удостоверяващ документ, издаден от митническите органи, който да посочва данъчно задълженото лице като вносител на стоки за целите на данъчното облагане, както и размера на дължимия данък. Също така, данъчно задълженото лице трябва да впише данъка върху добавената стойност като събрани данък в справката декларация, съответстваща на данъчния период, през който възниква изискуемостта;*

*д) за данъка, свързан с вътребощностно придобиване на стоки, да притежава фактура или документа, предвиден по чл. 320, ал. (1);*

*е) за данъка, свързан с операция приравнена на вътребощностно придобиване на стоки, предвидена в чл. 273, ал. (2), буква а), да притежава документа, предвиден в чл. 319, ал. (9), издаден в държавата-членка, от която стоките са били транспортирани или изпратени, или документа предвиден по чл. 320, ал. (1).“*

Трябва да се отбележи, че съгласно чл. 69 от Правителствено решение № 1/2016 - „(2) Обосновката на приспадане на данъка се извършва само въз основа на оригиналния екземпляр на документите, посочени в чл. 299, ал. (1) от Данъчния кодекс. В случай на фактурите, те трябва да съдържат най-малко информацията, предвидена по чл.

*319, ал. (1) от Данъчния кодекс и доказателство за плащане, в случай на покупките предвидени по чл. 297, ал. (1) от Данъчния кодекс, извършени от данъчно задължените лица, които прилагат системата за касова отчетност на ДДС, съответно от данъчно задължените лица, които закупуват стоки/услуги предвидени по чл. 297, ал. (2) от Данъчния кодекс, от данъчно задължени лица, които са приложили системата за касова отчетност на ДДС.*

*(3) Фактурите, издадени при условията, предвидени по чл. 319, ал. (12), (13) и (21) от Данъчния кодекс, представляват оправдателни документи за приспадане на данъка, само ако те имат вписан и кода за регистрация за целите на ДДС на получателя."*

Задачата на данъчните власти по повод на инспекцията е да проверят формалните условия на оправдателния документ, така че да установи дали правото на приспадане е било упражнено правилно или не.

Впоследствие се поставя въпросът за икономическата цел на сделката.

В скорошната практика на румънските данъчни органи, чести са били случаите, в които на данъчно задълженото лице му е било отказано правото на приспадане поради аргумента, че неговият доставчик не е включил операцията в собствената си данъчна декларация.

В това отношение, мотивите на данъчните власти са били да приемат, че тъй като доставчика на данъкоплатец проявява неподходящо данъчно поведение, не подава декларации, подава ги непълни и т.н., или има индикации, че участва в укриване на данъци или във верига за фиктивни сделки, автоматично на всички получатели на този данъкоплатец трябва да им бъде отказано правото на приспадане.

Такава практика, все още в ход на данъчните власти, се анализира постоянно от Съда на Европейския съюз.

Постановява се, че VI-та Директива (Директива 2006/112/EО) се противопоставя на възможността органите на Общността да откажат правото на приспадане/да не вземат предвид операция, защото издателя

на фактурата има неподходящо данъчно поведение, без данъчните власти да бъдат в състояние да докажат факта, че допълнително обложеното лице е знаело, че неговият доставчик е замесен в измама. (Решение от 21.06.2012 г., произнесено по съединени дела C-80/11 и C-142/11 - по отношение на тълкуването на чл. 167, 168, буква а), чл. 178, буква а), чл. 220, т. 1 и чл. 226 от VI-та Директива).

В диспозитива на посоченото по-горе решение следва да се напомни, че нормите на предварително упоменатата директива трябва да се тълкуват в смисъл, че се противопоставят на национална практика, чрез която се отказва правото на приспадане, тъй като данъчно задълженото лице не разполага с други документи в допълнение към данъчната фактура, които да докажат фиктивния характер на операцията, въпреки че материалните и формални условия за фактурата са изпълнени за упражняването на правото на приспадане, а данъчно задълженото лице не е разполагало с указания, които да обосновават предположението за наличието на нередности или измами при издателя.

В съответствие с т. 62 от Решение № 21.06.2012 на Съда на Европейския съюз, произнесено по съединени дела C-80/11 и C-142/11, данъчните власти имат задължението да извършват необходимите проверки, така че да определят измамата относно ДДС.

Съгласно т. 64 от същото решение, що се отнася до тълкуването на чл. 242 от Директива 2006/112, наложеното задължение на данъчно задълженото лице е да води достатъчно подробна отчетност, с цел да се позволи прилагането на ДДС и контрола на прилагането на ДДС. В съответствие с чл. 245 и 249 от директивата, задължението на данъчно задълженото лице е да съхранява тези фактури и да позволи проверка на данъчните власти.

## Глава III. ДАНЪК ВЪРХУ ДОХОДИТЕ

### Раздел 1. Данъкоплатците и обхватата на приложение на данъка върху доходите

А. Съгласно чл. 58 от Закон № 227/2015 г. относно Данъчния кодекс, следните лица дължат данъкът съгласно разпоредбите предвидени в Дял IV - Данък върху доходите, като тези лица носят наименованието **данъкоплатци**:

- Местните физически лица;

Съгласно разпоредбите на чл. 7, т. 28 Данъчен кодекс, местното физическо лице се представлява от всяко физическо лице, което отговаря на поне едно от следните условия:

- а) има местожителство в Румъния<sup>100</sup>;
- б) центърът на жизнените интереси на лицето се намира в Румъния<sup>101</sup>;
- в) присъства в Румъния за период или повече периоди, надхвърлящи общо 183 дни през всеки интервал от 12 последователни месеци, приключващ през съответната календарна година;
- г) е румънски гражданин, който работи в чужбина, като длъжностно лице или служител на Румъния в чужда държава;

---

<sup>100</sup> Съгласно чл. 87 Граждански кодекс - „местожителството на физическо лице, с цел упражняване на неговите граждански права и свободи е мястото, където той декларира основното си жилище. В същото време, по смисъла на разпоредбите на чл. 96 Граждански кодекс, които се отнасят до професионалното местожителство, лицето, което експлоатира дадено предприятие, също има местожителството и на мястото на това предприятие, по отношение на всички имуществени задължения, които са създадени или следва да бъдат извършени на това място”;

<sup>101</sup> Чрез центъра на жизнените интереси на лицето, към който се отнася чл. 7, т. 28, буква б) Данъчен кодекс, се разбира държавата, в която се намират най-близките лични и икономически връзки - семейни и социални отношения, професии, политически и културни дейности;

- Чуждестранните физически лица, които осъществяват самостоятелна дейност чрез място на стопанска дейност в Румъния;

Чуждестранните физически лица са представени, съгласно чл. 7, т. 27 Данъчен кодекс, от физическите лица, които не отговарят на условията предвидени по чл. 28, както и други физически лица, чуждестранни граждани с дипломатически или консулски статут в Румъния, чужди граждани, които са длъжностни лица или служители на международна и междуправителствена организация регистрирана в Румъния, чужди граждани, които са длъжностни лица или служители на чужда държава в Румъния и членовете на техните семейства. По отношение на мястото на стопанска дейност, към който се отнася чл. 58 Данъчен кодекс, това е мястото, чрез което се извършва изцяло или частично дейността на нерезидент, било пряко, ули чрез зависим агент<sup>102</sup>.

- Чуждестранните физически лица, които осъществяват зависими дейности в Румъния<sup>103</sup>;

- Чуждестранните физически лица, които получават доходи, предвидени по чл. 129;

В тази категория са включени доходите, които не се намират в категориите, обхванати в буква б) и в) или в списъка на облагаемите доходи, предвидени от Дял VI на Данъчния кодекс, който се отнася до данъка върху получените доходи в Румъния от нерезиденти и данъка върху представителствата на чуждите фирми създадени в Румъния.

**Б. Доходите**, които се имат предвид за облагане, съгласно Дял IV от Данъчния кодекс, са следните:

- Доходи, получени от всеки източник, както в Румъния, така и извън Румъния, при местните румънски физически лица;

<sup>102</sup> При определяне на мястото на стопанска дейност се имат предвид коментарите от чл. 5 „Място на стопанска дейност“ от модела на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие;

<sup>103</sup> Чрез зависима дейност се разбира всяка дейност, осъществявана от физическо лице в трудово правоотношение, което обикновено се извършва в резултат на сключването на трудов договор;

Данъкът върху доходите се прилага следователно за всички доходи, получени от румънско физическо лице с местожителство в Румъния, като тези доходи са получени както на румънска територия, така и извън страната.

- Доходи получени от всеки източник, както от Румъния, така и извън Румъния, от датата на която те стават резиденти в Румъния, в случай на местните физически лица;

В същото време, съгласно чл. 59, ал. 2 Данъчен кодекс, чуждестранните физически лица, изпълняващи условията за пребиваване, предвидени в чл. 7, т. 28, букви б) или в) Данъчен кодекс, ще бъдат подложени на облагане с данък за доходите, получени от всеки източник, както от Румъния, така и извън Румъния, считано от датата, на която те стават резиденти в Румъния.

Следователно, същият начин на данъчно облагане се прилага и за чуждестранните физически лица, които отговарят на поне едно от следните условия за пребиваване<sup>104</sup>:

- центърът на жизненоважните интереси на физическото лице се намира в Румъния;
- физическото лице присъства в Румъния за период или повече периоди, надвишаващи общо 183 дни през всеки интервал от 12 последователни месеца, приключващ в съответната данъчна година.

Моментът до който чуждестранното физическо лице, което е изпълнило по време на престоя си в Румъния условията за пребиваване съгласно чл. 7, т. 28, буква б) или в) ще се счита за резидент в Румъния е датата, до която това физическо лице напуска Румъния. В този случай, въпросното лице има задължението да попълни и подаде на компетентния орган от Румъния формуляра предвиден по чл. 230, ал. 7 от Данъчния кодекс<sup>105</sup>, с 30 дни преди да напусне Румъния за период или повече

---

<sup>104</sup> Условия на пребиваване, произтичащи от разпоредбите на чл. 7, т. 23 от Данъчния кодекс;

<sup>105</sup> Макетите *Въпросник за установяване на данъчното пребиваване на физическо лице при пристигането му в Румъния* и *Въпросник за установяване на данъчното пребиваване на физическо лице при напускане на Румъния* се определят чрез норми;

периоди на престой в чужбина, надвишаващи общо 183 дни през всеки интервал от 12 последователни месеца, и няма да докаже промяната на данъчното пребиваване в друга държава<sup>106</sup>.

- Нетният доход, приписан на мястото на стопанска дейност, в случая на чуждестранни физически лица, които осъществяват самостоятелна дейност чрез място на стопанска дейност в Румъния;

- Нетният доход от заплата от зависима дейност, в случая на чуждестранни физически лица, които извършват такава дейност в Румъния;

- За чуждестранни физически лица, които получават доходите предвидени по чл. 58, буква г) Данъчен кодекс<sup>107</sup>, данъкът се прилага към определения доход съгласно правилата, предвидени в Дял IV, съответстващи на съответната категория доходи.

При чуждестранните физически лица, които получават доходи от наем или друга форма на преотстъпване правото на ползване на недвижим имот, намиращ се в Румъния или от прехвърлянето на дялови участия, притежавани при румънско юридическо лице, данъкът върху доходите се прилага върху доходите, определени в съответствие с правилата в Дял IV от Данъчния кодекс за всяка отделна категория доходи<sup>108</sup>.

### **1.1. Положението на резидентите от държавите, с които Румъния е сключила спогодби за избягване на двойното данъчно облагане**

Румънското местно физическо лице, с местожителство в Румъния, доказващо промяната на пребиваването в държава, с която Румъния е сключила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, все още се задължава да плаща данък върху доходите получени от всеки източник, както от Румъния, така и извън Румъния, до датата на промяна на пребиваването. Това лице е задължено да попълни и подава при

<sup>106</sup> Чл. 59, ал. 4 Данъчен кодекс;

<sup>107</sup> Чуждестранните физически лица, които получават доходи предвидени по чл. 129;

<sup>108</sup> Emilian Duca, Noul Cod Fiscal, Изд. Universul Juridic, Букурещ, 2016, стр. 119;

компетентния орган от Румъния формуляра предвиден по чл. 230, ал. (7) (Въпросникът за определяне на данъчното пребиваване на физическото лице при напускане на Румъния), с 30 дни преди да напусне Румъния за период или периоди на престой в чужбина, надвишаващи общо 183 дни, през всеки интервал от 12 последователни месеца, и ще докаже промяната на данъчното пребиваване в друга държава.

Също така, резидентите на държавите, с които Румъния има сключени спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, трябва да докажат своето данъчно пребиваване чрез сертификат за пребиваване, издаден от компетентния данъчен орган на чуждата държава или чрез друг документ, издаден от друг компетентен орган, различен от данъчния, който има правомощия в областта на удостоверяването на пребиваването съгласно вътрешното законодателство на тази държава. Този сертификат/документ е валиден за годината/годините, за която/които е издаден<sup>109</sup>.

В замяна на това, при румънското местно физическо лице, с местожителство в Румъния, доказващо промяната на пребиваването в държава, с която Румъния не е сключила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, то все още е длъжно да плаща данък върху доходите получени от всеки източник, както в Румъния, така и извън Румъния, за календарната година, през която се осъществява промяната на пребиваването, както и за следващите 3 календарни години<sup>110</sup>.

## **Раздел 2. Категории облагаеми доходи**

В категориите доходи, подлежащи на данък върху доходите, съгласно чл. 61 Данъчен кодекс, се включват:

### **а) Доходи от независими дейности**

В тази категория, определена в съдържанието на разпоредбите на чл. 67 Данъчен кодекс, са включени:

---

<sup>109</sup> Чл. 59, ал. 6 Данъчен кодекс;

<sup>110</sup> Също така, това лице има задължението да попълни и да подаде на компетентния орган от Румъния формуляра предвиден по чл. 230, ал. (7), с 30 дни преди напускането на Румъния за период или повече периоди на престой в чужбина, надхвърлящи общо 183 дни, през всеки интервал от 12 последователни месеца;

- Доходи от производствени дейности, търговия, предоставяне на услуги;

Като пример, методологичните норми в областта идват и изброяват следните видове дейности, които могат да се считат за генериращи доходи от независимите дейности, на които се позовава чл. 67, ал. 1 Данъчен кодекс, съответно:

- производствени дейности;
- дейности по закупуване, направени с цел препродажба;
- организиране на културни, спортни, развлечителни и други подобни представления;
- дейности, чиято цел е да улеснят сключването на сделки чрез посредник, като например: комисионен договор, договор за мандат, представителство, агентство, застрахователен агент и други подобни договори, сключени в съответствие с разпоредбите на Гражданския кодекс, както и на други нормативни документи, независимо от периода, за който е сключен договорът;
- продажбата в режим на консигнация на стоки, закупени с цел препродажба или продукти, които да бъдат пуснати на пазара;
- дейности по редактиране, печат, копиране, независимо от използваната техника, и други подобни;
- транспорт на стоки и хора;
- дейности по предоставяне на услуги.

- Доходи от свободни професии<sup>111</sup>;

В категорията на доходите от свободни професии се съдържат, като пример, доходите, получени от: лекари, адвокати, публични нотариуси, съдебни изпълнители, технически експерти и счетоводители, сертифицирани счетоводители, финансови одитори, данъчни консултанти,

---

<sup>111</sup> Чл. 67, ал. 2 Данъчен кодекс - „Доходите от свободни професии са доходите, получени от предоставянето на услуги с професионален характер, съгласно специалните нормативни актове, регламентиращи организацията и упражняването на съответната професия.”;

архитекти, преводачи, спортисти, както и други физически лица с регламентирани професии при условията на закона и изпълнението на най-малко 4 от критериите предвидени по чл. 7, т. 3 Данъчен кодекс.

- Доходи от права върху интелектуална собственост<sup>112</sup>:

Доходите от права върху интелектуалната собственост са доходи реализирани от оползотворяването на промишлени права, като например: изобретения, ноу-хай, регистрирани марки, франчайзи и други подобни, признати и защитени чрез писмени актове на специализираните инситуции, както и авторските права, в това число права, свързани с авторското право. Доходите от този тип са подложени на правилата за определяне на доходите от самостоятелни дейности, и при положение, че съответните права са предмет на договори за прехвърляне, отдаване под наем, сътрудничество, изследователска дейност, лиценз, франчайзинг и други подобни, както и тези предадени по наследство, независимо от наименованието, под което се представя, като например: директно възнаграждение, вторично възнаграждение, хонорар, авторски и лицензионни възнаграждения и други подобни. Доходите, произтичащи от прехвърлянето на права на интелектуална собственост, изрично предвидени в договора склучен между страните, представляват доходи от права върху интелектуална собственост. Също така са включени в категорията на доходите от права върху интелектуалната собственост и доходите от цесии, за които съответните регламенти в областта установяват презумпцията за прехвърляне на права, освен ако не е предвидено друго в договора.

Независимите дейности, на които се позовава чл. 61, буква а) Данъчен кодекс, означават всякакви дейности, извършени от физическо лице с цел получаване на доходи, които изпълняват, съгласно чл. 7, т. 3 Данъчен кодекс, най-малко четири от следните критерии:

---

<sup>112</sup> Чл. 67, ал. 3 Данъчен кодекс - „Приходите от оползотворяването под всяка форма на права върху интелектуална собственост произтичат от авторски права и права, свързани с авторски права, патенти за изобретения, дизайн и модели, търговски марки и географски указания, топографии за полупроводникови продукти и други подобни.”;

- физическото лице има свободата да избира мястото и начина на извършване на дейността, както и на работната програма;
- физическото лице има свободата да извърши дейността за повече от един клиент;
  - рисковете, присъщи на дейността, се поемат от физическото лице, извършващо дейността;
  - дейността се осъществява, като се използва имуществото на физическото лице, което я извършва;
  - дейността се извършва от физическото лице, като се използва неговия интелектуален капацитет и/или физическо изпълнение, в зависимост от спецификата на дейността;
  - физическото лице е част от професионален орган/професионална категория, с роля на представителство, регламентиране и надзор на извършената професия, съгласно специалните нормативни актове, които регулират организацията и упражняването на съответната професия;
  - физическото лице има свободата да извърши дейността пряко, с нает персонал или чрез сътрудничество с трети лица при условията на закона.

**a) Доходи от заплати и приравнени на заплати**

Съгласно чл. 76, ал. 1 Данъчен кодекс, се считат за доходи от заплати всички приходи в пари и/или в натура, получени от местно или чуждестранно физическо лице, което осъществява дейност въз основа на индивидуален трудов договор, служебно правоотношение, акт за изпращане или на специален статут предвиден от закона, независимо от периода към който се отнася, наименованието на приходите или формата, под която те са предоставени, включително обезщетения за временна неработоспособност предоставени на лица, които получават приходи от заплати и приравнени на заплати.

Считат се за приравнени на заплати и следните видове доходи, спрямо които се прилагат едни и същи правила за данъчно облагане специфични на доходите от заплати:

- обезщетения от дейности, извършени в резултат на функция от обществен ранг, установена съгласно закона;
- обезщетения от дейности, извършени в резултат на избрана функция при юридически лица с нестопанска цел;
- месечното възнаграждение на военните служители, предоставено съгласно закона;
- сумите от нетната печалба, които се полагат на управителите на дружествата, по силата на закона или учредителния акт, според случая, както и участието в печалбата на предприятието за мениджърите с договор за мениджмънт, съгласно закона;
- сумите, представляващи участието на служителите в печалбата, съгласно закона;
- възнаграждението получено от директорите с договор за мандат и от членовете на управителния съвет на дружествата, управлявани в двустепенна система и на надзорния съвет, съгласно закона, както и правата, дължащи се на мениджъри въз основа на договора за мениджмънт предвиден по закона;
- възнаграждението, получено от председателя на сдружението на собствениците на жилища или от други лица, въз основа на договора за мандат, съгласно Закон № 230/2007 относно учредяването, организацията и функционирането на сдруженията на собствениците на жилища, с последващите изменения и допълнения;
- сумите, получени от членовете учредители на дружествата, създадени чрез публична подписка;
- сумите, получени от членовете на цензурна комисия или одитна комисия, според случая, както и сумите, получени за участие в съвети, комисии, комитети и други подобни;
- сумите, получени от представителите в тристрани организации, съгласно закона;
- обезщетения и други суми от същия характер, различни от тези, отпуснати за покриване на пътните разходи и за настаняване, получени от

служители съгласно закона, по време на командироване/изпращане, според случая, в друг град, в страната и в чужбина, в интерес на службата за частта, която надвишава необлагаемия таван, определен както следва:

(i) в страната, 2,5 пъти законно определеното ниво за обезщетението, чрез решение на Правителството за персонала на публичните власти и институции;

(ii) в чужбина, 2,5 пъти законно определеното ниво за дневната надбавка, чрез заповед на Правителството за румънския персонал, изпратен в чужбина за изпълнение на мисии с временен характер;

- обезщетения и всякакви други суми от същия характер, различни от тези, отпуснати за покриване на пътни разходи и за настаняване, получени от служители, които имат установени трудови взаимоотношения с чуждестранни работодатели, по време на командироването/изпращането, в зависимост от случая, в Румъния, в интерес на службата за частта, която надхвърля необлагаемия таван определен на законно ниво за дневните пари предоставени на румънския персонал, изпратен в чужбина за изпълнение на мисии с временен характер, чрез решение на Правителството, което съответства на страната на пребиваване на чуждестранния работодател, от който би се ползвал персонала на държавните институции в Румъния, ако би пътувал до тази страна;

- обезщетения и всякакви други суми от същия характер, различни от тези, отпуснати за покриване на пътни разходи и за настаняване, получени по време на пътуването в друг град, в страната и в чужбина, в интерес на извършване на дейността, така както е посочено в трудовото правоотношение, от управителите които са определени съгласно учредителния акт, договора за управление/мандат, от директорите развиващи дейност въз основа на договор за мандат съгласно закона, от членовете на управителният съвет на дружествата управлявани в двустепенна система и на надзорния съвет, съгласно закона, както и от мениджърите, въз основа на договора за мениджмънт предвиден от закона, за частта, която надвишава необлагаемия таван, определен както следва:

(i) в страната, 2,5 пъти законно определеното ниво за обезщетението, чрез решение на Правителството за персонала на публичните власти и институции;

(ii) в чужбина, 2,5 пъти законно определеното ниво за дневната надбавка чрез решение на Правителството за румънския персонал, изпратен в чужбина за изпълнение на мисии с временен характер;

- обезщетенията и всякакви други суми от същия характер, различни от тези, които са предоставени за покриване на разходите за пътуване и нощувка, получени по време на пътуване в Румъния, в интерес на развиване на дейността, от управители или директори, които имат създадени правоотношения с чуждестранни субекти, така както е предвидено в съответните правоотношения, за частта, надхвърляща необлагаемия таван определен на законно ниво за дневните пари, предоставени на румънския персонал изпратен в чужбина за изпълнение на мисии с временен характер, с решение на Правителството, което съответства на страната на пребиваване на чуждестранния субект, от който би се ползвал персонала на държавните институции в Румъния, ако би пътувал до тази страна;

- възнагражденията на управителите на дружества, фирми/национални компании и автономни администрации, назначени/определенi при условията на закона, както и получените суми от представителите в общото събрание на акционерите и на управителния съвет;

- суми, представляващи заплати/възнаграждения на военни служители, разлики за заплати/възнаграждения на военни служители, предоставени лихви във връзка с тях, както и актуализацията им с индекса на инфлация, определени въз основа на окончателни и неотменими съдебни решения/окончателни и изпълнителни съдебни решения;

- месечни обезщетения, изплащани съгласно законодателството от работодателите за периода на неконкуренция, определени съгласно индивидуалния трудов договор;

- брутното възнаграждение, получено за дейността, извършена от дневни работници, съгласно закона;

- доходи, получени от физическите лица, които извършват дейности в дипломатически мисии, консулски служби и румънски културни институти в чужбина.

- всякакви други суми или облаги в брой или в натура.

**а) Приходи от преотстъпване ползването на имоти;**

Съгласно чл. 83 Данъчен кодекс, който определя облагаемите доходи от преотстъпване ползването на имоти, те са представени от постъплението в брой и/или в натура, произтичащи от преотстъпване ползването на движимо и недвижимо имущество, придобити от собственика, плодоползвателя или друг законен притежател, различни от доходите от самостоятелна дейност<sup>113</sup>.

В същото време, физическите лица, които осъществяват доходи от преотстъпване ползването на имоти, от протичането на повече от 5 договора за наем в края на данъчната година, считано от следващата данъчна година, класифицира тези доходи в категорията на доходи от самостоятелна дейност и те подлежат на правилата за определяне на нетния приход за тази категория.

Също така в категорията на доходите от преотстъпване ползването на имоти се включват и доходите, получени от собственика от отдаване под наем на помещения, намиращи се в жилища частна собственост, с капацитет за настаняване за туристическа цел съдържащ се между една и 5 стаи включително. В замяна на това, доходите получени от отдаването

---

<sup>113</sup> Съгласно методологичните норми, в категорията на облагаемите доходи от преотстъпване ползването на имоти, по смисъла на чл. 83 Данъчен кодекс, се включват приходи от отдаване под наем и преотдаване под наем на движимо и недвижимо имущество, както и приходи от аренда на селскостопански стоки от личното имущество. Същевременно, приходите получени от отдаване под наем и преотдаване под наем на недвижими имоти са тези от преотстъпване ползването на жилища, ваканционни къщи, гаражи, земи и други подобни, включително на части от тях, използвани за реклами цели, дисплей и обяви, чиято употреба е преотстъпена въз основа на договори за наемане/пренаемане, плодоползване и други подобни;

под наем за туристическа цел на помещения, намиращи се в жилища частна собственост, с капацитет за настаняване по-голям от 5 стаи за отдаване под наем, са класифицирани като доходи от самостоятелна дейност и се облагат с данък в съответствие с разпоредбите, които се отнасят до тази категория.

**г) Доходи от инвестиции;**

В смисъла на чл. 91 Данъчен кодекс, доходите от инвестиции съдържат:

- доходи от дивиденти;
- доходи от лихви<sup>114</sup>;

- печалби от прехвърлянето на ценни книжа и всякакви други операции с финансови инструменти, включително деривативни финансови инструменти;

- доходи от прехвърляне на финансово злато, както е определен от закона;

- доходи от ликвидация на юридическо лице.

**д) Доходи от пенсии;**

Доходите от пенсии представляват получени суми като пенсии от фондовете, създадени от задължителните вноски за социално осигуряване, направени към система за социално осигуряване, включително тези от доброволни пенсионни фондове и финансиирани от държавния бюджет, разлики на доходи от пенсии, както и суми, представляващи тяхната актуализация с индекса на инфлацията<sup>115</sup>.

---

<sup>114</sup> Съгласно методологичните норми, при прилагане на чл. 91, буква б) Данъчен кодекс, се считат за доходи от лихви, без да се ограничават до следните:

а) лихви, получени от облигации;  
б) лихви, получени по разплащателни сметки, набирателни сметки, безсрочни, обезпечителни и срочни депозити, включително при депозитни сертификати;  
в) получени суми под формата на лихви по отпуснати заеми;  
г) лихвите, получени от алтернативни инвестиционни инструменти от типа на структурите (структурирани депозити), към които деривативен инструмент е свързан с депозит;  
д) други приходи получени от притежаването на дългови ценни книжа;

<sup>115</sup> Чл. 99, ал. 1 Данъчен кодекс;

**е) Доходи от селскостопански дейности, горско стопанство и рибовъдство;**

Доходите от селскостопански дейности<sup>116</sup> съдържат доходите, получени индивидуално или под формата на сдружение без юридическа правосубектност, от:

- отглеждане на земеделски растителни продукти;
- експлоатация на лозя, овощни насаждения, плодни храсти и други подобни;
- отглеждането и експлоатацията на животни, включително от оползотворяване на продукти от животински произход в естествено състояние.

Също така, доходите от горското и рибното стопанство представляват приходи получени от събиране и оползотворяване на някои специфични продукти на националния горски фонд, съответно дървесни и недървесни продукти, както и тези, получени от експлоатацията на рибните съоръжения.

**ж) Доходи от награди и хазартни игри;**

Доходите от награди включват доходи от конкурси, различни от тези, предвидени в чл. 62, получените суми в резултат на участието в Лотарията с касовите бележки<sup>117</sup>, както и от промотирането на продукти/услуги в резултат на търговските практики<sup>118</sup>.

В тази категория са включени доходи в пари и/или в натура, като например:

- доходи под формата на награди от всякакъв вид, предоставени на хора на културата, науката и изкуството при гала вечери, симпозиуми, фестивали, национални или международни конкурси, състезания по занаяти или професии;
- доходи под формата на парични награди и/или в натура, предоставени за спортсти, треньори, техници и други специалисти,

---

<sup>116</sup> Чл. 103, Данъчен кодекс;

<sup>117</sup> Съгласно разпоредбите на Правителствена наредба № 10/2015, за организиране на Лотарията с касовите бележки;

<sup>118</sup> Чл. 108, ал. 1 Данъчен кодекс;

предвидени в законодателството в областта, за получените резултати във вътрешни и международни спортни състезания;

- облагаеми доходи получени от хазартни игри.

Доходите от хазартни игри съдържат всички събрани суми, получените стоки и услуги, в резултат на участие в хазартни игри, независимо от наименованието на прихода или формата, под която се предоставя, включително тези от типа на джак-пот, определени съгласно методологическите норми<sup>119</sup>.

С цел разграничаване на приходите от награди от приходите от хазартни игри, считат се за печалби от типа на хазартните игри тези, които са предоставени на участниците в играта от всяко юридическо лице, упълномощено да експлоатира такива хазартни игри, съгласно законодателството в областта.

### **з) Доходи от прехвърляне на недвижими имоти;**

При прехвърляне на правото на собственост и на неговите вещни права върху чужда вещ, чрез правни актове между живи лица върху строителства от всякакъв вид<sup>120</sup> и свързаните с тях земи<sup>121</sup>, както и върху земи от всякакъв вид без строителства<sup>122</sup>, данъкоплатците<sup>123</sup> дължат

---

<sup>119</sup> Чл. 108, ал. 3 Данъчен кодекс;

<sup>120</sup> Чрез строителства от всякакъв вид се разбират: строителства с жилищно предназначение; строителства с предназначение за търговски площи; промишлени строителства, производствени халета, административни седалища, промишлени платформи, гаражи, паркинги; всяка подземна или надземна конструкция или оборудване с постоянен характер, чието изграждане изисква разрешение за строеж при условията на закона;

<sup>121</sup> земи-дворове, строежи и техните пристройки, съгласно акта за собственост, идентифициран чрез уникален идентификатор - кадастралния номер - или който представлява един поземлен имот;

<sup>122</sup> земите, разположени в населени или извънградски райони, независимо от категорията на ползване, като например: дворове, градини, обработвани земи, пасища, поляна, горска земя, лозя, овощни градини и други подобни, върху които не са разположени строежи и не могат да бъдат категоризирани като терени за строителства;

<sup>123</sup> физическото лице, на което му се полага задължението за плащане на данъка. В случай на прехвърляне на правото на собственост или на неговите вещни права върху чужда вещ, чрез правни актове между живи лица, данъкоплатецът е този, от чието имущество е прехвърлено правото на собственост или неговите вещни права върху чужда вещ;

данък, който се изчислява чрез прилагане на ставката от 3% върху облагаемия доход. Облагаемият доход се определя чрез приспадане от стойността на сделката на необлагаемата сума от 450.000 румънски леи<sup>124</sup>.

Чрез прехвърляне на правото на собственост или на неговите вещни права върху чужда вещ, се разбира отчуждаването, чрез правни актове между живи лица, на правото на собственост или на неговите вещни права върху чужда вещ, независимо от вида или характера на акта, чрез който се извършва това прехвърляне: покупко-продажба, дарение, пожизнена рента, поддръжка, обмяна, даване вместо изпълнение, транзакция, участие в дружествения капитал, включително когато прехвърлянето се извършва въз основа на съдебно решение и други подобни. От друга страна, не представлява облагаемо прехвърляне, констатацията за придобиване на правото на собственост в резултат на придобивна давност, чрез окончателно и неотменимо съдебно решение/окончателно и изпълнително съдебно решение.

**и) Доходи от други източници;**

Съгласно чл. 114 Данъчен кодекс, тази категория включва, но не са ограничени, следните доходи:

- застрахователни премии, платени от физическо лице, което извършва независима дейност или от всеки друг субект, в рамките на дейност на физическо лице, по отношение на която приносителят няма взаимоотношение генериращо доходи от заплати и приравнени на заплатите, в съответствие с глава III - Доходи от заплати и приравнени на заплати;

- доходи, с изключение на тези, получени в резултат на договори, склучени въз основа на Закон № 53/2003 - Кодекс на труда, или въз основа

---

продавачът, кредиторът, предавателят, в случая на договора за поддръжка, на акта за даване вместо изпълнение, на договора за транзакция и т.н., с изключение на прехвърлянето чрез дарение. В същото време, данъкоплатецът е и физическо лице, от чието имущество се прехвърля правото на собственост или неговите вещни права върху чужда вещ, като принос към дружествения капитал. В случай на прехвърляне на правото на собственост след смъртта, чрез законно или завещателно наследяване, качеството на данъкоплатец се полага на законните или завещателни наследници, както и на заветниците с частен акт;

<sup>124</sup> Чл. 111, ал. 1 Данъчен кодекс;

на служебни правоотношения, сключени въз основа на Закон № 188/1999 относно Статута на държавните служители, получени от статистическите оператори от дейността по събиране на данни от населението и от юридическите лица, включени в статистическите изследвания, провеждани с цел производство на официална статистика;

- обезщетения за възрастова граница, предоставени при условията на Закон № 357/2015 за допълване на Закон № 96/2006 относно Статута на депутатите и сенаторите;

- месечните обезщетения, предоставени на лицата, които са имали качеството на ръководители на румънската държава;

- печалбите, получени от застрахователни дружества, в резултат на застрахователния договор, сключен между страните в случай на тегления за амортизация;

- доходи под формата на ценови разлики за определени стоки, услуги и други права, получени от физически лица пенсионери, бивши служители, съгласно клаузите на трудовия договор или въз основа на специални закони;

- доходи, получени от физически лица, представляващи хонорари от дейността по търговски арбитраж;

- доходи, получени от физическото лице въз основа на договора за управление, сключен съгласно разпоредбите на Закон № 46/2008 - Кодекс на горите. Изключение правят приходите реализирани от експлоатация и оползотворяване на дървен материал, определени съгласно законодателството в областта, от горите, които са собственост на данъкоплатците, с максимален обем от 20 кубически метра/година, които са необлагаеми;

- доходите, разпределени на физическите лица, членове на асоциативни форми на собственост - юридически лица, предвидени в чл. 26 от Закон № 1/2000 за възстановяването на правото на собственост върху земеделска и горска земя, поискани съгласно разпоредбите на Закона за поземления фонд № 18/1991 и на Закон № 169/1997, различни от необлагаемите доходи, реализирани от:

1. експлоатация и оползотворяване на дървен материал, определен съгласно законодателството в областта, от горите, които притежават, с максимален обем от 20 кубически метра/година, за всеки член съдружник;

2. експлоатация на дървен материал, определен съгласно законодателството в областта, от горите, които притежават, с максимален обем от 20 кубически метра/година, предоставена на всеки член съдружник;

- приходи от дейности, различни от производството, търговия, предоставяне на услуги, свободни професии и от права върху интелектуалната собственост, както и селскостопански дейности, горско стопанство и рибовъдство, за които се прилагат разпоредбите на глава II - Доходи от независими дейности и глава VII - Доходи от селскостопански, горски и рибовъдни дейности;

- стоките и/или услугите, получени от участник при юридическо лице, предоставени/осигурени от юридическото лице за негова лична полза;

- сумата, платена на участник при юридическо лице, за негова лична полза, за стоки или услуги закупени от него, над пазарните цени за такива стоки или услуги;

- разпределението на дялове за участие, определени в чл. 7, извършено от юридическо лице на участник при юридическото лице, като резултат на притежаването на дялови учятия при това юридическо лице, различни от предвидените в чл. 93, ал. (2), буква е);

- наказателна лихва, платена при условия на неспазване на срока за плащане на дивиденти разпределени на участниците, съгласно разпоредбите на Закон № 31/1990;

- доходи, получени от цедента в резултат на прехвърлянето на вземане, сътвено от цесионера от реализацията на дохода от съответното вземане, включително в случай на правата за вземания за заплати, получени въз основа на окончателни и неотменими съдебни решения/окончателни и изпълнителни съдебни решения, от личното имущество, различни от тези, попадащи в категориите предвидени по чл. 61, букви а) - з) и чл. 62.

## Глава IV. ДАНЪК ВЪРХУ ПЕЧАЛБАТА

### Раздел 1. Данъкоплатците и обхватата на приложение на данъка върху печалбата

А. Съгласно чл. 13, ал. 1 от Закон № 227/2015 по отношение на Данъчния кодекс, следните лица са длъжни да плащат данък върху печалбата, като тези лица са наречени данъкоплатци:

а) румънските юридически лица, като са изключени от тази категория лицата предвидени по ал. 2 на чл. 13 Данъчен кодекс<sup>125</sup>;

Според методологическите норми, към категорията на румънските юридически лица, към които се отнася чл. 13, ал. 1, буква а) Данъчен кодекс, принадлежат националните компании, националните дружества, автономните администрации, независимо от подчинението, дружествата, независимо от правната форма на организация и формата на собственост,

---

<sup>125</sup> Чл. 13, ал. 2 Данъчен кодекс - „Следните румънски юридически лица не са обхванати в настоящия дял:

- а) Държавния трезор;
- б) обществената институция, създадена съгласно закона, с изключение на икономическите дейности извършени от нея;
- в) Румънската академия, както и фондациите, създадени от Румънската академия в качеството на едноличен основател, с изключение на икономическите дейности, извършвани от тях;
- г) Национална банка на Румъния;
- д) Фонда за гарантиране на влоговете в банковата система, учреден съгласно закона;
- е) Фонда за компенсиране на инвеститорите, създаден съгласно закона;
- ж) Фонда за гарантиране на частните пенсии, създаден съгласно закона;
- ж<sup>1</sup>) Фонда за гарантиране на застрахованите лица, учреден съгласно закона;
- з) румънското юридическо лице, което плаща данък върху доходите на микропредприятията, в съответствие с разпоредбите на дял III;
- и) фондацията, учредена вследствие на наследство по завещание;
- й) прозрачен данъчен субект с юридическа правосубектност;
- к) сдружения на собственици учредени като юридически лица и жилищни сдружения признати като сдружения на собственици, с изключение на тези, които получават доходи от експлоатацията на съвместната собственост, съгласно закона”;

включително тези с участие на чужди капитали или изцяло чуждестранен капитал, селскостопански предприятия и други форми на селскостопанско сдружаване с юридическа правосубектност, земеделските кооперации, кооперативните дружества, финансовите институции и кредитните институции, фондациите, сдруженията, организациите, както и всеки друг субект, който има правен статут на юридическо лице, учредено съгласно румънското законодателство, с изключенията предвидени в чл. 13, ал. 2 Данъчен кодекс.

В случай на румънските юридически лица, които притежават участия в капитала на други дружества и които изготвят консолидирани финансови отчети, изчисляването и плащането на данъка върху печалбата се извършва на нивото на всяко юридическо лице в групата.

б) чуждестранните юридически лица, които извършват дейност чрез място на стопанска дейност/повече места на стопанска дейност в Румъния;

В случая, предвиден в буква б), чл. 13 Данъчен кодекс, данъкоплатците чуждестранни юридически лица се представляват от компаниите, фондациите, сдруженията, организациите и други подобни субекти, създадени и организирани в съответствие със законодателството на друга държава, които стават предмет на данъчно облагане при извършване на своята дейност, изцяло или частично, чрез място на стопанска дейност<sup>126</sup> в Румъния, от началото на дейността на мястото на стопанска дейност.

Мястото на стопанска дейност се разглежда в този контекст като отделен данъчно задължен субект. То се задължава:

- да се регистрира данъчно, преди да започне дейността в Румъния;
- да води финансово и управленско счетоводство, в съответствие с действащите счетоводни разпоредби;
- да изчислява облагаемата печалба съгласно разпоредбите на чл. 19, ал. 1 и чл. 29, ал. 3 Данъчен кодекс.

---

<sup>126</sup> Мястото, където се извършва изцяло или частично дейността на нерезидент, било пряко, или чрез зависим агент;

в) чуждестранните юридически лица, с място на упражняване на ефективно управление в Румъния;

г) чуждестранни юридически лица, които реализират:

- доходи, получени от прехвърляне на недвижимо имущество, разположено в Румъния или на каквито и да било права върху тези имоти, включително отдаване под наем или преотстъпване ползването на недвижимите имоти, намиращи се в Румъния;

- доходи от експлоатацията на природни ресурси, разположени в Румъния;

- доходи от продажбата-цесията на дялови учятия, притежавани при румънско юридическо лице.

По отношение на тази категория данъкоплатци, данъкът върху печалбите, реализирани от чуждестранното юридическо лице, което получава доходи от дейности, като например експлоатацията на недвижимо имущество<sup>127</sup> или от продажбата на дружествени дялове/акции, притежавани при румънско юридическо лице, се дължи в съответствие с разпоредбите на чл. 38 Данъчен кодекс.

По този начин, чуждестранните юридически лица имат задължението да плащат данък върху печалбата за данъчния резултат, свързан със следните дейности/операции:

i) прехвърлянето на недвижими имоти разположени в Румъния, включително от отдаване под наем или преотстъпване ползването на собствеността или на всякакви права, свързани с този недвижим имот<sup>128</sup>;

---

<sup>127</sup> Например, продажбата или отдаването под наем на сгради или други строежи;

<sup>128</sup> Според методологичните норми в областта (NM 38), при продажба на недвижими имоти разположени в Румъния, данъчният резултат представлява разликата между стойността, реализирана от продажбата на тези недвижими имоти и цената на покупката, строителството или подобряването на имота, намалена със съответната данъчна амортизация, според случая. Реализираната стойност от продажбата на тези недвижими имоти се намалява с комисионните, таксите или с други платени суми, свързани с покупката/продажбата. В същото време, данъчният резултат реализиран от отдаването под наем или от преотстъпване ползването на недвижимия имот, намиращ се в Румъния, се изчислява като разлика между получените доходи и направените разходи за реализирането

*ii) продажбата - прехвърлянето на дяловите участия*<sup>129</sup>, притежавани при румънско юридическо лице, ако не са изпълнени условията предвидени в чл. 23, буква и) Данъчен кодекс<sup>130</sup>, в следните случаи:

1. не се извършва доказването на пребиваването в държава, с която Румъния има сключена спогодба за избягване на двойното данъчно облагане;

2. между Румъния и държавата на пребиваване на чуждестранното юридическо лице, което отчуждава дяловите участия, няма сключена спогодба за избягване на двойното данъчно облагане;

3. правото на данъчно облагане се полага на Румъния, при условия на прилагане на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане;

*iii) експлоатацията на природните ресурси, намиращи се в Румъния, включително продажбата - прехвърлянето на всяко право, свързано с тези природни ресурси.*

д) юридическите лица със седалище в Румъния, създадени съгласно европейското законодателство.

Б. Печалбите, които се вземат предвид за данъчно облагане, съгласно чл. 14 Данъчен кодекс, са следните:

а) облагаемата печалба, получена от всеки източник, както от Румъния, така и от чужбина, за следните данъкоплатци:

---

им. Не попадат в обхвата на тези разпоредби приходите, които подлежат на облагане с данък при източника;

<sup>129</sup> NM 38, ал. (4) - Данъчният резултат, реализиран от продажбата - прехвърлянето на дяловите участия, се определя като разликата между реализираните приходи от продажбата - прехвърлянето на дяловите участия и данъчната им стойност на придобиване, включително всички платени комисионни, такси или други суми, свързани с покупката/продажбата на такива дялови участия;

<sup>130</sup> Приходи от оценката/преоценката/продажбата/прехвърлянето на дяловите участия, притежавани при румънско юридическо лице или чуждестранно юридическо лице, намиращо се в държава, с която Румъния има сключена спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, ако към датата на оценката/преоценката/продажбата/прехвърлянето включително, данъкоплатецът притежава за непрекъснат период от една година минимум 10% от дружествения капитал на юридическото лице, при което има дяловите участия. Не подлежат на тези разпоредби приходите от продажбата/прехвърлянето на дялови участия, притежавани при румънско юридическо лице, от юридическо лице пребиваващо в държава, с която Румъния няма сключена спогодба за избягване на двойното данъчно облагане;

- румънските юридически лица,
- чуждестранните юридически лица с място на упражняване на ефективно управление в Румъния, както и
  - юридическите лица със седалище в Румъния, създадени съгласно европейското законодателство.

б) облагаемата печалба приписвана на мястото на стопанска дейност, съответно облагаемата печалба на мястото на стопанска дейност, определено за изпълнение на данъчните задължения, при данъкоплатците чуждестранни юридически лица, които осъществяват дейност чрез място на стопанска дейност/повече места на стопанска дейност в Румъния;

в) облагаемата печалба съответстваща на доходите на чуждестранно юридическо лице, получени от прехвърлянето на недвижимите имоти разположени в Румъния или на каквито и да било права свързани с тези имоти, включително отдаването под наем или преотстъпване ползването на недвижимите имоти намиращи се в Румъния, приходите от природни ресурси, разположени в Румъния, както и приходите от продажбата - прехвърлянето на дялови участия, притежавани при румънско юридическо лице.

По отношение на нерезидентите, основата на изчисление, към която се прилага данъчната ставка, се състои в облагаемата печалба произтичаща от извършената в Румъния дейност, а именно:

- дейността на място на стопанска дейност;
- дейността, произтичаща от сдружение без юридическа правосубектност;
- дейността по експлоатация на недвижими имоти или продажбата/търгуването на дялови участия.

В този смисъл, облагаемите печалби на нерезидентите се прилагат за всяка отделна дейност:

- място на стопанска дейност;
- сдружение без юридическа правосубектност;
- експлоатацията на недвижими имоти или продажбата/търгуването на дялови участия.

В същото време, и в този случай разпоредбите на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане се прилагат съответно.

## **Раздел 2. Обхват на приспадащите се разходи**

При изчисляване на данъка върху печалбата, разходите се класифицират в:

**A. Напълно приспадащи се разходи:**

- разходи, допустими за приспадане;
- задължителни разходи, обложени чрез различни нормативни актове;
- разходи, извършени с цел реализиране на приходи.

**B. Разходи, приспадащи се в границите предвидени в Данъчния кодекс;**

**C. Разходи, които не подлежат на приспадане, а именно:**

- неподлежащи на приспадане разходи в пълен размер<sup>131</sup>;
- неподлежащи на приспадане разходи, произтичащи от прилагането на таваните;
- неподлежащи на приспадане разходи, в резултат на неспазване на условията да бъдат направени с цел реализиране на облагаеми доходи или които не са задължителни чрез нормативни актове.

**A. Съгласно чл. 25 Данъчния кодекс, при определяне на данъчния резултат, трябва да се вземат предвид и приспадащите се разходи.** За целите на закона, считат се за разходи, подлежащи на приспадане:

- тези разходи, направени с цел развиване на стопанскаятейност;

С цел да се идентифицират разходите, от вида на тези, които са направени за целите развиване на стопанскаятейност, методологичните норми в областта идват и изброяват, но без да се ограничават до тях, следните разходи:

а) разходи за промоция и реклама, направени с цел популяризиране на фирмата, продуктите или услугите, както и разходите, свързани с

---

<sup>131</sup> Това са разходите предвидени по чл. 21, ал. 4 Данъчен кодекс;

производството на материалите, необходими за излъчване на реклами съобщения. Включват се в категорията на разходите за промоция и реклама и стоките, които са предоставени в рекламни кампании като например мостри, за изпитване на продуктите и демонстрации в пунктовете за продажба, както и други стоки и услуги, предоставени с цел стимулиране на продажбите;

б) разходите за пътуване и настаняване в страната и в чужбина и за други физически лица, при условие, че съответните разходи са направени във връзка с извършената работа или предоставените от тях услуги, с цел осъществяване на икономическата дейност на данъкоплатеца;

в) разходи за маркетинг, проучване на пазара, промотиране на съществуващите или нови пазари, участие в панаири и изложения, бизнес мисии, публикуване на собствени информационни материали;

г) разходи за научни изследвания, както и разходи за развитие, които не отговарят на условията за признаване като дългосрочни нематериални активи от счетоводна гледна точка;

д) разходи за подобряване на управлението, информационните системи, въвеждане, поддържане и усъвършенстване на системите за управление на качеството, получаване на сертификация съгласно стандартите за качество;

е) разходи за опазване на околната среда и опазване на ресурсите;

ж) разходи направени за редактиране на публикациите, които се отчитат като възвръщаемост през периода на определяне на облагаемия доход, въз основа на оправдателните документи и в рамките на квотите, определени в договорите за дистрибуция;

з) разходи, свързани с данъка върху добавената стойност, в резултат на прилагането на разпоредбите на дял VII „Данъкът върху добавената стойност“ от Данъчния кодекс, ако данъкът върху добавената стойност е свързан със стоки или услуги, закупени с цел извършване на стопанска дейност, като например: прилагане на пропорционалната

ставка, извършване на корекции, данъкът върху добавена стойност, платен в държава-членка на ЕС;

и) разходите, представляващи стойността на отчуждените вземания, съгласно закона;

й) разходите, които представляват наказателни лихви, неустойки и щети, установени в рамките на сключените договори при провеждане на стопанската дейност, с местни/чуждестранни лица, в съответствие с тяхната регистрация;

к) разходи за услуги, насочени към ефективност, оптимизация, оперативно и/или финансово преструктуриране на дейността на данъкоплатеца;

л) разходи, произтичащи от обезценка на дяловите участия и облигациите, регистрирани съгласно приложимите счетоводни правила, ако към датата на оценката/преоценяването не са изпълнени условията предвидени по чл. 23, буква и) от Данъчния кодекс;

м) разходи, произтичащи от последващата оценка и изпълнение на деривативните финансни инструменти, отчетени съгласно счетоводните разпоредби.

Ако до влизането в сила на новия Данъчен кодекс, подлежаха на приспадане само разходите, направени с цел реализиране на облагаеми доходи, заедно с новите разпоредби, могат да се приспаднат разходите, направени с цел развиване на стопанската дейност, в съответствие с международната практика, която предвижда приспадането на разходите да бъде свързано с нуждите на бизнеса, а не с намерението да се реализират облагаеми доходи.

- разходи, регламентирани чрез действащи нормативни актове, както и таксите за регистрация, вносите и приносите дължими към търговските и промишлени камари, организацията на работодателите и синдикалните организации. Като пример, се считат за приспадащи се разходи, регламентирани от действащите нормативни актове:

- а) разходите направени за безопасност и здраве при работа, съгласно закона;
- б) разходите със застрахователни премии за осигуряване на професионални рискове, направени съгласно специфичното законодателство;
- в) разходи, регистрирани в резултат на възстановяването на субсидиите, получени съгласно закона от Правителството, правителствените агенции и други национални и международни институции.

- разходите за заплати и приравнени на заплати, с изключение на ограничено приспадащите се разходи, предвидени по ал. 3 на чл. 25 и неприспадащите се разходи.

**Б.** По отношение на ограничено приспадащите се разходи, съгласно чл. 25, ал. 3 Данъчен кодекс, те са представени чрез:

а) представителни разходи, в рамките на квота от 2%, приложена върху счетоводната печалба, към която се добавят разходите с данъкът върху печалбата и представителните разходи. В представителните разходи се включват и регистрираните разходи с данъкът върху добавената стойност, събран съгласно разпоредбите на дял VII, за подаръците предлагани от данъкоплатеца, на стойност по-голяма от 100 румънски леи;

б) социалните разходи, в рамките на квота до 5%, приложена върху стойността на разходите на персонала, съгласно Кодекса на труда. Този лимит включва следното:

1. помощи за погребение, помощи за сериозни и нелечими болести, помощи за раждане, помощи за протези, помощи за загуби възникнали в собствените домакинства, помощ за децата в училищата и домовете за сираци;

2. разходи за подходящото функциониране на звената, намиращи се под управление на данъкоплатците, като: детски ясли, детски градини, училища, музеи, библиотеки, столове, спортни бази, клубове, общежития за несемейни лица и други подобни;

3. разходите представляващи: подаръци в пари или в натура, включително ваучери за подарък, предлагани на работниците и

служителите и техните непълнолетни деца, здравни услуги предоставяни за професионални заболявания и трудови злополуки до настаниването в здравно заведение, ваучери за детски ясли, предоставени от работодателя съгласно действащото законодателство, равностойността на туристическите услуги и/или лечение, включително транспорт, предоставени от работодателя на собствените работници и служители и членовете на техните семейства, както и приноса към интервенционните фондове на професионалните асоциации на миньорите;

4. други разходи със социален характер, направени по силата на колективен трудов договор или вътрешен правилник;

в) разходите, представляващи ваучери за храна и ваучери за ваканция, предоставени от работодателите, съгласно закона;

г) спаданията, нетрайните продукти, загубите следващи от обработка/съхранение, съгласно закона;

д) разходите, свързани с необлагаеми доходи. Ако счетоводната отчетност не осигурява необходимата информация за идентифициране на тези разходи, при определяне на данъчния резултат се вземат предвид разходите за управление и администрация, както и други общи разходи на данъкоплатеца, като се използват рационални методи за тяхното разпределение или пропорционално с дела на съответните необлагаеми доходи от общите приходи, регистрирани от данъкоплатеца. За целите на настоящия параграф, функциите по управление и администрация са тези, определени от закона или чрез вътрешни разпоредби на работодателя; за доходите предвидени по чл. 23, букви г), д), е), ж), л), м) и о) не са разпределени разходи за управление и администрация/съвместни свързани разходи.

е) разходите, които представляват количествата консумирана електронергия на ниво на собствената норма на технологична консумация, или, ако няма такава, на ниво на нормата, одобрена от Националния регуляторен орган в областта на енергетиката, която включва и

собствената търговска консумация, за данъкоплатците в областта на разпределението на електроенергия;

ж) разходи с провизии/корекции за обезценка и резерви, в рамките на ограничението предвидено по чл. 26;

з) разходи за лихви и други разходи, еквивалентни на лихвата от икономическа гледна точка, съгласно чл. 40<sup>2</sup>;

и) амортизацията, в рамките на ограничението, предвидено в чл. 28;

й) разходи за експлоатация, поддръжка и ремонт на служебни жилища, приспадащи се в рамките на ограничението, съответстващо на застроените повърхности предвидени от Закона на жилищата № 114/1996, преиздаван, с последващите изменения и допълнения, които се увеличават от данъчна гледна точка с 10%<sup>132</sup>;

к) разходи за експлоатация, поддръжка и ремонти, свързани със седалище находящо се в жилище лична собственост на физическо лице, което се използва и за лични цели, приспадащи се в рамките съответстващи на площите, предоставени на разположение на дружеството въз основа на договорите, склучени между страните за тази цел<sup>133</sup>;

л) 50% от разходите съответстващи за моторни превозни средства, които не се използват изключително с цел на стопанска дейност, с допустима максимална маса която да не надхвърля 3.500 кг и която да няма

---

<sup>132</sup> NM 15 (2) - „При прилагането на чл. 25, ал. (3), буква й) от Данъчния кодекс, в случай на служебно жилище, предоставено за ползване на служител или управител, разходите за неговата експлоатация, поддръжка и ремонт се приспадат в границата, съответстваща на съотношението между застроената площ, предвидена в Закона на жилищата 114/1996, преиздаван, с последващите изменения и допълнения, увеличена с 10%, и общата застроена площ на съответното служебно жилище”;

<sup>133</sup> NM 15 (3) - „Когато седалището на данъкоплатец се намира в жилище собственост на физическо лице, при прилагане на чл. 25, ал. (3), буква к) от Данъчния кодекс, разходите за експлоатация, поддръжка и ремонт, свързани със седалището, се приспадат в рамките на ограничението, определено въз основа на съотношението между площа, предоставена на разположение на данъкоплатеца, посочена в договора склучен между страните, и общата площ на жилището. Данъкоплатеца ще оправдае разходите за експлоатация, поддръжка и ремонт свързани със седалището със законосъобразни документи, каквито са договорите склучени с доставчиците на комунални услуги и други документи”;

повече от 9 седящи места, включително мястото на водача, намиращи се в притежанието или употребата на данъкоплатеца. Тези разходи са напълно приспадащи за ситуацията, в които съответните превозни средства попадат във всяка от следните категории:

1. Превозни средства, използвани изключително за спешни услуги, услуги по охрана и защита и куриерски услуги;
2. Превозни средства, използвани от агенти по продажби и покупки;
3. Превозни средства, използвани за превоз на пътници срещу заплащане, включително за таксиметрови услуги;
4. Превозни средства, използвани за предоставяне на платени услуги, включително за наемане към други лица или за обучение от шофьорските школи;
5. Превозни средства, използвани като стоки за търговски цели.

Разходите, обхванати от тези разпоредби, не включват разходи за амортизация.

По отношение на разходите, свързани с моторни превозни средства, които представляват курсови разлики, отчетени в резултат на изпълнението на договор за лизинг, ограничението от 50% се прилага върху отрицателната разлика между приходите от разлики във валутния курс/финансовите приходи, свързани с вземания и задължения с отчитане в зависимост от курса на дадена валута, получена в резултат на тяхната оценка или отчитане, и разходите от разлики във валутните курсове/свързаните с тях финансови разходи<sup>134</sup>;

м) оперативни разходи, за поддръжка и ремонт, свързани с автомобили, използвани от лица с ръководна длъжност и за управление на юридическото лице, приспадащи се с ограничение съгласно буква л) за един единствен автомобил, за всяко лице с такива правомощия.

---

<sup>134</sup> Оправдаването на използването на превозните средства, с цел предоставяне на пълна възможност за приспадане при изчисляването на данъчния резултат, се извършва въз основа на финансовите и счетоводните документи и чрез изготвянето на пътен лист, който трябва да съдържа най-малко следната информация: използваната категория превозно средство, предназначението и мястото на пътуване, изминатите километри, собствена норма за разход на гориво на изминат километър;

н) разходи, които представляват стойността на отчуждените вземания, съгласно закона, в граница на таван от 30% от стойността на отчуждените вземания.

**В. Не подлежат на приспадане**, съгласно чл. 25, ал. 4 Данъчен кодекс, следните видове разходи:

а) собствените разходи на данъкоплатеца с дължимия данък върху печалбата, включително тези, които представляват разлики от предходните години или от текущата година, както и данъци върху печалбата или доходите, платени в чужбина. Не подлежат на приспадане и разходите за данъци, които не се удържат при източника, от името на чуждестранните физически и юридически лица, за доходи реализирани от Румъния, както и разходи за отсрочения данък печалба, регистриран в съответствие с приложимите счетоводни правила;

б) лихвите/обезщетенията за забавено плащане, глобите, изземванията и неустойките, дължащи се към румънските/чуждите власти, съгласно законовите разпоредби, с изключение на тези, произтичащи от договори склучени с тези органи;

в) разходи за стоките от вида на запаси или амортизируеми дълготрайни активи, открити като липсващи от отчетност или повредени, без приписване на вина, както и съответния данък върху добавената стойност, ако то се дължи съгласно разпоредбите на дял VII. Тези разходи се приспадат при следните ситуации/условия:

1. стоки/амортизируеми дълготрайни активи, унищожени в резултат на природни бедствия или други форсмажорни обстоятелства, при условията определени от нормите;

2. стоките/амортизируемите дълготрайни активи, за които са склучени застрахователни договори;

3. стоките/амортизируемите дълготрайни активи с влошено качество, ако е представено доказателство за унищожаването;

По отношение на тези видове стоки, условието свързано с унищожаването на запасите или амортизируемите дълготрайни активи се

счита за изпълнено, както когато унищожаването се извършва със собствени средства, така и когато запасите или амортизируемите дълготрайни материални активи са предадени на специализирани звена.

4. хранителни продукти предназначени за консумация от човека, с краен срок за консумация близо до изтичане на срока, различни от тези намиращи се в ситуацията/условията предвидени по т. 1 и 2, ако тяхното прехвърляне се осъществява в съответствие със законовите разпоредби за намаляване на прахосничеството на храните;

5. странични продукти от животински произход, непредназначени за консумация от човека, различни от тези, които се намират в ситуацията/условията предвидени в т. 1 - 3, ако изхвърлянето им се извършва в съответствие със законовите разпоредби за намаляване на прахосничеството на храните.

6. агро-хранителните продукти, станали негодни за човешка или животинска консумация, ако насочването/направляването цели превръщането им в компост/биогаз или неутрализирането им, в съответствие със законовите разпоредби за намаляване на прахосничеството на храните;

7. други стоки, различни от тези намиращи се в ситуацията/условията, предвидени в т. 1-6, ако срокът на валидност/изтичане е превишен, съгласно закона;

Също така, в съответствие с методологичните норми в областта<sup>135</sup>, разходите за материални запаси и амортизируеми дълготрайни активи, които са унищожени в резултат на природни бедствия или други форсмажорни обстоятелства, се считат за подлежащи на приспадане разходи за при изчисляване на данъчния резултат, до степента в която се намират в райони обявени за засегнати, съгласно законовите разпоредби за всяка област. Причините за непреодолима сила могат да бъдат: епидемии, епизоотии, промишлени или ядрени злополуки, пожари, социални или икономически явления, външни обстоятелства и в случай на война.

---

<sup>135</sup> NM 17 (2) и (3);

г) разходите, направени в полза на акционерите или съдружниците, различни от тези, генериирани от плащания за доставени стоки или предоставени услуги на данъкоплатеца, на пазарната цена за тези стоки или услуги<sup>136</sup>;

д) разходи, свързани с необлагаемите доходи. Ако счетоводната отчетност не осигурява необходимата информация за идентифициране на тези разходи, при определяне на данъчния резултат се вземат предвид разходите за управление и администрация, както и други общи разходи на данъкоплатеца, чрез използване на подходящи ключове за тяхното разпределение или пропорционално с дела на необлагаемите доходи от общите доходи, регистрирани от данъкоплатеца;

е) разходи за услуги за управление, консултантски дейности, помощ или други услуги, предоставени от лице намиращо се в държава, с която Румъния не е склучила правен инструмент, въз основа на който да се реализира обмена на информация. Тези разпоредби се прилагат само ако разходите са направени в резултат на сделки, квалифицирани като изкуствени съгласно чл. 11, ал. (3);

ж) разходи за застрахователни премии, които не се отнасят до активи и рискове, свързани с дейността на данъкоплатеца, с изключение на тези свързани с активите, представляващи банкова гаранция за кредитите използвани за осъществяването на дейността, за която е оторизиран данъкоплатеца или използвани в рамките на договори за наем или лизинг, съгласно договорните клаузи;

з) загубите, регистрирани при отписването на вземанията, за непокритата част от провизията, съгласно чл. 26, както и тези, които са регистрирани в други случаи, различни от следните:

---

<sup>136</sup> Считат се за направени разходи в полза на акционерите или съдружниците, но без да се ограничават до тях, следните:

- а) вещите, стоките и услугите предоставени на акционерите или съдружниците, както и извършените в тяхна полза работи;
- б) разходите за наем и поддръжка на помещанията, предоставени на тяхно разположение;

1. изпълнението на план за реорганизация, потвърден със съдебна присъда, в съответствие с разпоредбите на Закон № 85/2014;
2. производството по фалит на дължниците е приключило въз основа на съдебно решение;
3. дължникът е починал и вземането не може да бъде възстановено от наследниците;
4. дължникът е прекратен, в случай на еднолично дружество с ограничена отговорност, или ликвидиран, без правоприемник;
5. дължникът има големи финансови затруднения, засягащи цялото му имущество;
6. склучени са застрахователни договори;
  - и) разходите за спонсорство и/или меценатство и разходите относно частните стипендии, предоставени по закон; данъкоплатците, осъществяващи спонсорства и/или актове за меценатство, съгласно разпоредбите на Закон № 32/1994 г. относно спонсорството, с последващите изменения и допълнения, и на Законът на библиотеките № 334/2002, преиздаван, с последващите изменения и допълнения, както и тези, които предоставят частни стипендии, съгласно закона, приспадат съответните суми от дължимия данък печалба на минималното ниво на стойността от следните неща:

1. стойността, изчислена чрез прилагане на 0,5% от оборота; в случаите, когато приложимите счетоводни правила не определят индикатора за оборота, този лимит се определя съгласно нормите;
2. стойността, представляваща 20% от дължимия данък върху печалбата.

Сумите, които не се приспадат от данъкът върху печалбата, съгласно разпоредбите на настоящия параграф, се пренасят през следващите 7 последователни години. Възстановяването на тези суми ще бъде извършено в реда, в който са записани и при същите условия, за всеки срок за плащане на данъка върху печалбата.

й) разходите, записани в счетоводната отчетност, които се основават на документ, издаден от данъкоплатец обявен за неактивен съгласно разпоредбите на Данъчния процесуален кодекс, с изключение на тези, които представляват покупки на стоки, направени в рамките на процедурата за принудително изпълнение и/или покупките на стоки/услуги от данъчно задължени лица намиращи се в процедура по фалит съгласно Закон № 85/2014;

к) разходи за данъци, вноски и приноси към неправителствени организации или професионални сдружения, свързани с осъществената дейност от данъкоплатците и надвишаващи равностойността в румънски леи на 4.000 евро годишно, различни от тези, предвидени от закона и по ал. (1);

л) разходите от преоценка на нематериални активи/дълготрайни активи, в случай, че в резултат на извършване на преоценка съгласно приложимите счетоводни разпоредби, се регистрира спад в тяхната стойност;

м) разходи, които представляват промяна в справедливата стойност на инвестиционни имоти, в случай, че в резултат на последващата оценка чрез използване на модела основан на справедливата стойност от данъкоплатците, които прилагат счетоводните регламенти в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане, се регистрира спад в тяхната стойност;

н) разходите, представляващи обезценка/амортизация на дълготрайните активи, регистрирани от данъкоплатците, които прилагат счетоводните регламенти в съответствие с Международните стандарти за финансова отчетност, в момента на прехвърлянето от категорията на дълготрайните активи държани за продажба в категорията на дълготрайните активи, държани за собствената дейност;

о) разходите от оценка на биологични активи, в случай когато, в резултат на извършване на оценка като се използва моделът основан на справедливата стойност от данъкоплатците, които прилагат счетоводните регламенти в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане, се регистрира спад в тяхната стойност;

п) разходите за лихви, определени в съответствие със счетоводните регламенти съобразени с Международните стандарти за финансово отчитане, в случай когато дълготрайните активи/дълготрайните нематериални активи/материалните запаси са закупени въз основа на договори с разсрочено плащане, за данъкоплатците, които не прилагат разпоредбите на чл. 40<sup>2</sup>;

р) разходи за ползи предоставени на служителите в капиталови инструменти с отчитане в акции. Те представляват елементи, които са подобни на разходите в момента на ефективното предоставяне на ползите, ако те се облагат с данък съгласно дял IV;

с) разходи за ползи предоставени на служителите в капиталови инструменти с отчитане в брой в момента на ефективното предоставяне на ползите, ако те не се облагат с данък в съответствие с дял IV;

т) разходи, регистрирани в счетоводната отчетност, независимо от техния характер, за които по-късно се установява, че са свързани с актове на корупция, в съответствие със закона;

у) разходи за оценка/преоценка на дялови участия, ако на датата на оценката/преоценката са изпълнени условията, предвидени в чл. 23, буква и).

## Глава V.

# ДАНЪК ВЪРХУ ДОХОДИТЕ, ПОЛУЧЕНИ В РУМЪНИЯ ОТ НЕРЕЗИДЕНТИ, И ДАНЪКЪТ ВЪРХУ ПРЕДСТАВИТЕЛСТВАТА НА ЧУЖДЕСТРАННИТЕ ДРУЖЕСТВА, УСТАНОВЕНИ В РУМЪНИЯ

### **Раздел 1. Данъкът върху доходите, получени в Румъния от нерезиденти**

Чрез нерезиденти разбираме всяко чуждестранно юридическо лице, всяко чуждестранно физическо лице и всяка чуждестранна организация, включително предприятия за колективно инвестиране в ценни книжа, без юридическа правосубектност, които не са регистрирани в Румъния, съгласно закона.<sup>137</sup>

По този начин, съгласно доктриналния<sup>138</sup> анализ във връзка с правните условия, се отбелязва, че физическо лице се счита за нерезидент, ако не отговаря на нито едно от следните условия:

- а) има местожителство в Румъния;
- б) центърът на жизнените интереси на лицето се намира в Румъния;
- в) присъства в Румъния за период или повече периоди, надхвърлящи общо 183 дни, през всеки интервал от 12 последователни месеци, приключващ през съответната календарна година;
- г) е румънски гражданин, който работи в чужбина като длъжностно лице или служител на Румъния в чужда държава.

Също така, данъчният законодател, в съответствие с разпоредбите на чл. 7, т. 31 Данъчен кодекс, счита като чуждестранно юридическо лице всяко юридическо лице, което не е румънско юридическо лице, и всяко юридическо лице, учредено съгласно европейското законодателство, което няма седалище в Румъния.

---

<sup>137</sup> Виж чл. 7 Данъчен кодекс за разграничаването между резидент и нерезидент;

<sup>138</sup> E. Duca, Noul Cod Fiscal, цит. съч., стр. 274;

Като такива, съгласно чл. 221 Данъчен кодекс, нерезидентите се облагат за получените доходи в Румъния, и съгласно чл. 221 Данъчен кодекс:

*„(1) Облагаемите доходи, получени от Румъния, независимо дали доходите се получават в Румъния или в чужбина, са:*

*а) дивиденти от резидент;*

*б) лихви от резидент;*

*в) лихви от нерезидент с място на стопанска дейност в Румъния, ако лихватата е разход на мястото на стопанска дейност/определеното място на стопанска дейност;*

*г) авторски и лицензионни възнаграждения от резидент;*

*д) авторски и лицензионни възнаграждения от нерезидент с място на стопанска дейност в Румъния, ако авторското и лицензионно възнаграждение е разход на мястото на стопанска дейност/определеното място на стопанска дейност;*

*е) комисионни от резидент;*

*ж) комисионни от нерезидент, който има място на стопанска дейност в Румъния, ако комисионната е разход на мястото на стопанска дейност/определеното място на стопанска дейност;*

*з) доходи от спортни и развлечителни дейности осъществени в Румъния, независимо дали доходите са получени от хора, които действително участват в такива дейности или от други лица;*

*и) доходи от предоставянето на услуги за управление или консултантска дейност във всяка област, ако тези доходи са получени от резидент, или ако съответните доходи са разходи на място на стопанска дейност в Румъния;*

*й) доходи, представляващи възнаграждения получени от чуждестранни юридически лица, действащи в качеството на администратор, основател или член на управителния съвет на румънско юридическо лице;*

к) доходи от услуги предоставени в Румъния, с изключение на международния транспорт и предоставянето на услуги свързани с този транспорт;

л) доходи от независими професии, извършвани в Румъния - лекари, адвокати, инженери, зъболекари, архитекти, одитори и други подобни професии - ако те са придобити по друг начин, освен чрез място на стопанска дейност или през период или повече периоди, които не надхвърлят общо 183 дни през всеки интервал от 12 последователни месеца, приключващ в съответната данъчна година;

м) доходи от награди, предоставени в конкурси организирани в Румъния;

н) доходи получени от хазартни игри практикувани в Румъния, за всички печалби получени от един участник от организатор или платец на доходи от хазартни игри, с изключение на хазартните игри предвидени по чл. 110, ал. (7);

о) доходи реализирани от нерезиденти от ликвидацията на румънско юридическо лице. Брутният доход реализиран от ликвидацията на румънско юридическо лице представлява сумата от излишъка на дистрибуциите в пари или в натура, която надвишава приноса в дружествения капитал на физическото/юридическото лице бенефициент. Считат се за доходи от ликвидацията на юридическо лице, от данъчна гледна точка, и доходите получени в случай на намаляване на дружествения капитал, съгласно закона, различни от тези, получени след възстановяването на дела от вноските. Облагаемият доход представлява разликата между дистрибуциите в пари или в натура, извършени над данъчната стойност на ценните книжа;

п) доходи реализирани от прехвърлянето на доверителното имущество от довереното лица на бенефициента нерезидент, в рамките на доверителна операция.

(2) Следните облагаеми доходи получени от Румъния не се облагат съгласно настоящата глава, а се облагат съгласно дял II или IV, според случая:

а) доходите на нерезидент, които се приписват на място на стопанска дейност/определен в Румъния място на стопанска дейност;

б) доходите на чуждестранно юридическо лице, получени от прехвърлянето на недвижимо имущество намиращо се в Румъния, или на каквито и да било права свързани с тези имоти, включително отдаването под наем или преотстъпване ползването на недвижими имоти, намиращи се в Румъния, доходите от експлоатация на природни ресурси, намиращи се в Румъния, както и доходите от продажба - прехвръляне на дяловите участия, притежавани при румънско юридическо лице;

в) доходи получени от Румъния от юридическо лице, пребиваващо в държава, с която Румъния е сключила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, от дейности извършени от артисти и спортсми;

г) доходи на чуждестранно физическо лице, получени от зависима дейност осъществена в Румъния;

д) доходи, получени от чуждестранни физически лица, действащи в качеството си на управител, основател или член на управителния съвет на румънско юридическо лице;

е) доходите от пенсии, определени в чл. 99, в степента в която месечната пенсия надхвърля тавана предвиден по чл. 100;

ж) доходите на чуждестранно физическо лице, получени от наем или друга форма на преотстъпване правото на използване на недвижим имот, намиращ се в Румъния, от прехвърлянето на недвижими имоти намиращи се в Румъния, от прехвърлянето на дялови участия, притежавани при едно румънско юридическо лице и от прехвърлянето на ценни книжа, издадени от румънски резиденти;

*з) доходи, получени от Румъния от физически лица, пребиваващи в държава, с която Румъния е сключила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, в качеството на артисти или спортсти.*

*(3) Данъчното третиране на доходите, реализирани от администрацията на доверителното имущество от довереното лице, различни от неговото възнаграждение, се определя в зависимост от характера на съответния доход и е предмет на данъчно облагане съгласно настоящия дял, съответно съгласно дялове II и IV, според случая. Данъчните задължения на доверителя нерезидент ще бъдат изпълнени от довереното лице.*

*(4) Физическото или юридическото лице, което реализира доходи вследствие на осъществената в Румъния дейност, в качеството на художествен изпълнител или спортсист, от артистични и спортни дейности, независимо дали те са директно платени на художествения изпълнител или спортсиста или на трето лице, действащо от името на този изпълнител или спортсист, има задължението да изчисли, декларира и внася данък в съответствие с правилата, определени в дял II или IV, според случая, ако платеща на дохода се намира в чужда държава."*

Данъкът се изчислява чрез прилагане на следните ставки върху брутните доходи, съгласно чл. 224, ал. 4 Данъчен кодекс:

*„а) 1% за доходите от хазартни игри практикувани в Румъния, получени от един участник от организатор или платещ на доходи от хазартни игри, предвидени по чл. 223, ал. (1), буква н);*

*б) 5% за доходите от дивиденти предвидени по чл. 223, ал. (1), буква а);*

*в) 50% от доходите, предвидени по чл. 223, ал. (1), букви б) - ж), и), к), л) и о), ако доходите са платени по сметка от държава, с която Румъния не е сключила правен инструмент, въз основа на който да се осъществява обмена на информация. Тези разпоредби се прилагат само когато доходите от вида на предвидените по чл. 223, ал. (1), букви б)*

- ж), и), к), л) и о) са платени в резултат на сделки, които са квалифицирани като изкуствени съгласно чл. 11, ал. (3);

г) 16% за всички други облагаеми доходи получени от Румъния, така както са изброени по чл. 223, ал. (1).”

Данъкът се удържа при източника, което означава, че този, който изчислява, декларира, удържа и внася към бюджета неговата равностойност е платеца на дохода, а не нерезидента.

По отношение на тези правила трябва да се отбележи, че ако един данъкоплатец е резидент на държава, с която Румъния е сключила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, данъчната ставка, която е приложима върху дохода, не може да надвишава данъчната ставка, предвидена в спогодбата.

По този начин, спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане имат предимство пред нормите на Данъчния кодекс.<sup>139</sup> Въпреки това, доколкото румънския Данъчен кодекс съдържа ставки, които са по-благоприятни спрямо установените чрез спогодбата, се прилагат ставките от данъчната норма.

## Раздел 2. Сдружения/Организации извършващи дейности/ получаващи доходи в/от Румъния

Съгласно чл. 233 Данъчен кодекс - „(1) Сдружението/данъчната прозрачна организация без юридическа правосубектност може да се учреди между чуждестранни лица или между едно или повече чуждестранни лица и едно или повече местни лица.

(2) Всяко сдружение/данъчна прозрачна организация без юридическа правосубектност, развиваща/развиваща дейност в Румъния, трябва да назначи един от съдружниците/участниците, според случая, който да изпълни задълженията, които се полагат на всеки съдружник/участник съгласно настоящия дял. Определеното лице отговаря за:

---

<sup>139</sup> Същото като на стр. 290;

а) регистрацията на всеки съдружник/участник, ако той не притежава данъчен идентификационен код, определен от данъчния орган в Румъния;

б) водене на счетоводната отчетност на сдружението/организацията и съхранението/архивирането на оправдателните документи, свързани с дейността на сдружението, по силата на закона;

в) предоставянето на писмена информация, въз основа на отчет на разходите на сдружението, към всеки съдружник/участник, юридическо или физическо лице, по отношение на частта от осъществените/направените приходи и/или разходи, които да му бъдат разпределени по силата на договора за сдружаване; отчета на разходите на сдружението, въз основа на който се разпределят приходите/разходите, представлява оправдателен документ на ниво на съдружника/участника;

г) притежаването и представянето на компетентен орган от Румъния на договора за сдружаване, който включва данни относно договарящите се страни, предмета на дейност на сдружението/организацията, дяловото участие в сдружението/организацията на всеки съдружник/участник, доказателството за регистрация при компетентния данъчен орган от Румъния на мястото на стопанска дейност на съдружника/участника нерезидент и удостоверилието за пребиваване за данъчни цели на всеки съдружник/участник нерезидент. Договорът за сдружаване трябва да бъде регистриран при компетентния данъчен орган, в чийто район е регистриран определения съдружник за изпълнение на данъчните задължения на сдружението;

д) изчислението, удържането, плащането към държавния бюджет и декларирането на данъка за доходите с режим на удържане при източника, дължим от всеки съдружник/участник нерезидент съгласно спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, съответно на настоящия кодекс, според случая;

е) изпълнението на задълженията относно подаването на декларацията, предвидена по чл. 231, ал. (1), за доходи с режим на удържане при източника.

(3) Данъкът, удържан при източника от определеното лице в рамките на данъчното прозрачно сдружение/данъчно прозрачната организация без юридическа правосубектност, предвиден по ал. (1), е окончателният данък. Данъкът се изчислява, съответно удържа в момента на плащане на дохода, се декларира и се внася към държавния бюджет до 25-то число включително на месеца следващ този, в който се заплаща дохода. Данъкът се изчислява, удържа, декларира и внася в румънски леи, към държавния бюджет, на обменния курс на валутния пазар съобщен от Националната банка на Румъния за деня, когато се извършва плащането на дохода към нерезидентите.

(4) Съдружникът/участникът нерезидент, юридическо или физическо лице, което осъществява дейност в Румъния чрез място на стопанска дейност/определено място на стопанска дейност, съответно получава доходи за които Румъния има право на облагане, както и съдружника/участника юридическо или физическо лице, резидент в Румъния, има задължението да изчисли, заплаща и декларира данъка върху печалбата/доходите за облагаемата печалба/нетния облагаем доход, съгласно дял II или IV, според случая, на базата на приходите и разходите, произтичащи от операциите на сдружението."

Съгласно чл. 234 Данъчен кодекс - „(1) Сдружението/ организацията чуждестранно лице, което не се третира като местно лице за данъчни цели в чуждата държава в която се регистрира, се счита за прозрачно сдружение/прозрачна организация без юридическа правосубектност от данъчна гледна точка в Румъния. За тях се прилагат разпоредбите на чл. 233, ако поне един от съдружниците/участниците нерезиденти осъществява дейност в Румъния чрез място на стопанска дейност,

*съответното получават приходи, за които Румъния има право на данъчно облагане.*

(2) За облагаемите доходи получени от Румъния от сдружението/организацията чуждестранно лице, което/която не се третира като местно лице за данъчни цели в чуждата държава на регистрация, платеща на дохода в Румъния изчислява, удържа, заплаща към държавния бюджет и декларира данъка за приходите с режим на удържане при източника, дължим от всеки съдружник/участник нерезидент, съгласно спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, съответно настоящия кодекс, според случая.

(3) Сдружението/организацията чуждестранно лице, което/която се третира като местно лице за данъчни цели в чуждата държава на регистрация, държава с която Румъния има сключена спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, не се счита за прозрачно сдружение/прозрачна организация без юридическа правосубектност от данъчна гледна точка в Румъния, като се облага с данък за облагаемата печалба/брутния доход, според случая, които се полагат на това сдружение/тази организация, съгласно спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, съответно дял II.

(4) Разпоредбите, свързани с чуждестранното юридическо лице, което развива дейност чрез място на стопанска дейност в Румъния, се прилага и за сдружението/организацията нерезидент, което/която се третира като местно лице за данъчни цели в чуждата държава, с която Румъния е сключила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, ако сдружението/организацията развива дейност в Румъния чрез място на стопанска дейност.

(5) За да се възползва от разпоредбите на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, сключена от Румъния с чуждата държава, сдружението/организацията чуждестранно лице, което/която се третира като местно лице за данъчни цели в чуждата държава на регистрация, трябва да предостави удостоверение за

*пребиваване за данъчни цели, издадено от компетентния орган  
чуждестранната държава.*

*(6) Разпоредбите на настоящия член и на чл. 233 не се прилагат за  
предприятията за колективно инвестиране без юридическа  
правосубектност или за други приравнени на тях организации, учредени в  
съответствие със законодателството в областта и пенсионните  
фондове, учредени в съответствие със законодателството в областта."*

## Глава VI.

# ПРОЦЕДУРА ПО ВЗАИМНО СПОРАЗУМЕНИЕ ЗА ИЗБЯГВАНЕ/ПРЕМАХВАНЕ НА ДВОЙНОТО ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ

Процедурата по взаимно споразумение е установена от спогодбите за избягване на двойното облагане като средство за разрешаване на спорове по компетентност относно облагането на доходите на данъкоплатците.

Трябва да се отбележи, че Румъния все още не е договаряща се страна по Конвенцията за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия (90/436/EИО) от Договора за присъединяване към ЕС, като страната ни е поела това задължение.<sup>140</sup>

В този смисъл, съгласно чл. 282 Дан.-проц. к. - „(1) Въз основа на разпоредбите на конвенцията или споразумението за избягване на двойното данъчно облагане, данъкоплатецът/платецът резидент в Румъния, който счита, че данъчното облагане в другата договаряща държава не е в съответствие с разпоредбите на съответна конвенция или съответното споразумение, може да поиска на Националната агенция за данъчна администрация да започне процедура по взаимно споразумение.

(2) Националната агенция за данъчна администрация осъществява процедурата по взаимно споразумение и ако компетентният орган на държавата, с която Румъния е склучила спогодба или споразумение за избягване на двойното данъчно облагане, поиска това.

(3) Разпоредбите на ал. (1) и (2) се допълват с разпоредбите на Конвенцията за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия (90/436/EИО), на

---

<sup>140</sup> E. Duca, Noul Cod Fiscal, цит. съч., стр. 183;

ревизирания Кодекс за поведение за ефективното прилагане на Конвенцията за премахване на двойното данъчно облагане във връзка с корекцията на печалби на свързани предприятия (2009/C322/01), както и на конвенциите или споразуменията за избягване на двойното данъчно облагане, сключени от Румъния с други държави."

На практика, най-важният инструмент предоставен на разположение на държавите е спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане, която определя начина за данъчно облагане на доходите, получени от чуждестранни данъкоплатци.

Също така, Дан.-проц. к. урежда и общи аспекти, свързани с премахването на двойното данъчно облагане между свързани румънски лица.

Следователно, съгласно чл. 283 Дан.-проц. к. - „(1) За целите на настоящия член, чрез двойно данъчно облагане се разбира ситуацията, в която същия доход/същата облагаема печалба се облага при две или повече румънски свързани лица, между които са сключени сделки.

(2) В случай на сделки между румънски свързани лица, корекцията/оценката на дохода или разхода на едното от свързаните лица, извършена от данъчния компетентен орган, който отговаря за управлението на вземания дължими от съответното лице, е правно обвързваща и за данъчния орган, който отговаря за управлението на вземанията на другото свързано лице.

(3) Корекцията/оценката се решава от компетентния данъчен орган, чрез издаване на решението за данъчно облагане за проверения данъкоплатец/платец. За да се избегне двойното данъчно облагане, в случай на корекцията/оценката на приходите/разходите на едното от румънските свързани лица, след окончателното оставане на решението за данъчно облагане в системата на административните и съдебни начини на обжалване, компетентният данъчен орган, който отговаря за управлението на проверения данъкоплатец/платец, издава решението за корекция/оценка.

(4) Решението за корекция/оценка се съобщава както на другата/другите румънски свързани лица, така и на компетентния

*данъчен орган, който отговаря за управлението на дължимите вземания от другото румънско свързано лице/другите румънски свързани лица и е правно обвързващо за данъчния орган, само ако другото румънско свързано лице/другите румънски свързани лица е приложило/са приложили разпоредбите на ал. (5), извършвайки корекциите за избягване на двойното данъчно облагане.*

*(5) С цел премахване на двойното данъчно облагане, в резултат на корекцията/оценката на приходите или разходите, другото свързано лице може да коригира декларацията за данъчно облагане съответстваща на периода, в който е осъществена съответната сделка, в съответствие с решението за корекция/оценка. Тази ситуация представлява условие, изискващо коригиране на данъчната основа съгласно разпоредбите на чл. 105, ал. (6).*

*(6) Моделът и съдържанието на решението за корекция/оценка, начина на неговото издаване, както и процедурата за корекция/оценка, се одобряват със заповед на председателя на Националната агенция за данъчна администрация.”*

## БИБЛИОГРАФИЯ

### Курсове, договори, монографии

1. Emilian Duca, Noul Cod fiscal comentat și adnotat, Universul Juridic, Букурещ, 2016;
2. Emilian Duca, Noul Cod de procedură fiscală comentat și adnotat cu legislație secundară și complementară, jurisprudență și instrucțiuni, Universul Juridic, Букурещ 2016;
3. I. Condor, Impozitele, taxele și contribuțiile datorate de persoanele juridice, Издательство Tribuna Economică, Букурещ, 1998;
4. Mădălin Irinel Niculeasa, Politica Fiscală. Aspecte teoretice și practice, Издательство С.Н. Beck, Букурещ, 2009;
5. Radu Bufan, Mircea Stefan Minea, Codul fiscal comentat, Издательство Wolters Kluwer, Букурещ, 2008;
6. Sever Gabriel Bomboș, Mihaela Galanton, Taxa pe valoarea adaugată, Издательство С.Н. Beck, Букурещ, 2006.

### Уеб източници

1. <https://www.juridice.ro/171573/dreptul-de-acces-la-dosar-lipsa-audiere-cjue-cauzele-c-109-10-p-solvay-sa-comisia-si-c-110-10-p-solvay-sa-comisia.html>
2. [http://curia.europa.eu/juris/document/document\\_print.jsf;jsessionid=9ea7d0f130d589fc2b701bb04109b14dfb1e6f821383.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4OahuLe0?doclang=RO&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=75496&occ=first&dir=&cid=527963](http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=9ea7d0f130d589fc2b701bb04109b14dfb1e6f821383.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4OahuLe0?doclang=RO&text=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=75496&occ=first&dir=&cid=527963)

### Нормативни актове

1. Закон № 227/2015 относно Данъчния кодекс;
2. Методологични норми за прилагане на Данъчния кодекс, одобрени чрез Правителствено решение № 1/2016;

- 3. Закон № 207/2015 относно Данъчния процесуален кодекс;**
- 4. Конвенцията за избягване на двойното данъчно облагане на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие;**
- 5. Директива 2006/112/ЕО на Съвета на Европейската общност от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност**
- 6. Дружествено законодателство № 31/1990.**

**Ганета Минкова Минкова**

**ТРАНСГРАНИЧНО ДАНЪЧНО  
ПРАВО**



## **СЪДЪРЖАНИЕ**

### **ТЕМА 1 - ОСНОВНИ ПОЛОЖЕНИЯ НА ПРОЦЕСУАЛНОТО ПРАВО / 317**

1. Принципи / 317
2. Регистрация / 318
3. Ревизия и проверка / 320
4. Ревизионен доклад и ревизионен акт / 325
5. Обжалване / 328

### **ТЕМА 2 - ДАНЪК ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ / 333**

1. Правна уредба / 333
2. Обект на облагане / 333
3. Данъчно задължени лица / 337
4. Регистрация и дерегистрация / 339
5. Облагаема основа / 341
6. Документиране и деклариране / 342
7. Внасяне / 344

### **ТЕМА 3 - ДАНЪК ВЪРХУ ДОХОДИТЕ НА ФИЗИЧЕСКИТЕ ЛИЦА / 348**

1. Правна уредба / 348
2. Обект на облагане / 348
3. Данъчно задължени лица / 348
4. Облагаема основа / 349
5. Деклариране / 361
6. Внасяне / 363

### **ТЕМА 4 - КОРПОРАТИВНО ОБЛАГАНЕ / 366**

1. Правна уредба / 366
2. Обект на облагане / 366
3. Данъчно задължени лица / 366

4. Видове данъци / 367
5. Определяне на облагаемата основа / 367
6. Деклариране / 374
7. Внасяне / 376

**ТЕМА 5 - ДАНЪЦИ ВЪРХУ ДОХОДИТЕ И ПЕЧАЛБАТА НА ЧУЖДЕСТРАННИ  
ЛИЦА / 379**

1. Правна уредба / 379
2. Обект на облагане / 379
3. Чуждестранни лица / 379
5. Начини на облагане / 381
6. Документиране и отчитане на доходите / 386
7. Внасяне на данъците / 388

**ТЕМА 6 - СПОГОДБА МЕЖДУ РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ И РУМЪНИЯ ЗА  
ИЗБЯГВАНЕ НА ДВОЙНОТО ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ И ПРЕДОТВРАТИВАНЕ  
НА ОТКЛОНЕНИЕТО ОТ ОБЛАГАНЕ С ДАНЪЦИ /СИДДО/ / 391**

1. Влизане в сила и прилагане на действащата СИДДО между правителството на Република България и правителството на Румъния / 391
2. Правна сила / 393
3. Модел, използван за сключването на спогодбата / 393
4. Предметно съдържание / 394
5. Субектен обхват на СИДДО / 396
6. Обекти на облагане / 397
7. Методи за избягване на двойното данъчно облагане / 403
8. Недискриминация / 403
9. Процедура за прилагане на спогодбата / 404

## ТЕМА 1 - ОСНОВНИ ПОЛОЖЕНИЯ НА ПРОЦЕСУАЛНОТО ПРАВО

Производствата по контрол, издаване на актове за определяне на данъци и тяхното обжалване са уредени в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

### 1. Принципи

В ДОПК са уредени следните принципи:

#### 1.1 Законност

Органите по приходите и публичните изпълнители действат в рамките на правомощията си, установени от закона, и прилагат законите точно и еднакво спрямо всички лица. Разпоредбите на международен договор, ратифициран от Република България, обнародван и влязъл в сила, които са различни от разпоредбите на кодекса, се прилагат с предимство.

#### 1.2. Обективност

В производството по кодекса, органите по приходите и публичните изпълнители са длъжни да установяват безпристрастно фактите и обстоятелствата от значение за правата, задълженията и отговорността на задължените лица. Издаваните актове се основават на действителните факти от значение за случая. Истината за фактите се установява по реда и със средствата, предвидени в този кодекс.

#### 1.3. Самостоятелност и независимост

Органите по приходите и публичните изпълнители осъществяват съответното производство самостоятелно, като при изпълнение на правомощията си те са независими и действат само въз основа на закона.

#### 1.4. Служебно начало

Органите по приходите и публичните изпълнители са длъжни служебно, когато няма искане от заинтересованите лица, да изясняват фактите и обстоятелствата от значение за установяване и събиране на

публичните вземания, включително за прилагането на определените в закона облекчения.

### **1.5. Добросъвестност и право на защита**

Участниците в производствата и техните представители са длъжни да упражняват процесуалните си права добросъвестно и съобразно добрите нрави. Всички лица, които са заинтересовани от изхода на едно производство, имат равни процесуални възможности да участват в тях за защита на своите права и законни интереси. Задължения на органите по приходите и публичните изпълнители е да осигурят на участниците в производствата възможност да упражнят процесуалните си права и правото си на защита.

## **2. Регистрация**

Производството по обща регистрация е уредено в глава единадесета на ДОПК, а в отделни закони се съдържат правила за специална регистрация, каквато е регистрацията по Закона за данък върху добавената стойност, която се разглежда в Тема 2.

### **2.1. Лица, които не се вписват в регистъра**

Не се вписват в регистъра по чл. 81 ДОПК местните физически лица и чуждестранните физически и юридически лица, ако са длъжници само за данък върху доходи, подлежащи на облагане при източника с окончателен данък. Такива са:

- местните физически лица, които се облагат само с окончателен данък от източник в България и чужбина за доходи от дивиденти и ликвидационни дялове по реда на чл. 38 ЗДДФЛ;
- чуждестранните лица, които получават само доходи, облагаеми с окончателен данък по реда на чл. 37 и 38 ЗДДФЛ и чл. 194 и 195 ЗКПО.

### **2.2. Вписване в регистъра по чл. 81 ДОПК**

Вписването в търговския регистър и в регистър БУЛСТАТ предхожда регистрацията в Националната агенция за приходите. Данните за лицата, вписани в търговския регистър, и за лицата, вписани в регистър БУЛСТАТ,

се вписват служебно от съответната компетентна териториална дирекция въз основа на данните от търговския регистър, съответно от регистър БУЛСТАТ.

Данните за местните и чуждестранните физически лица, които подлежат на вписване в регистъра на НАП, но не подлежат на регистрация в друг регистър, се вписват в регистъра от съответната териториална дирекция въз основа на първата подадена декларация, свързана с данъчно облагане или задължителни осигурителни вноски.

Данните за чуждестранните физически лица с адресна регистрация на краткосрочно и продължително пребиваващи се вписват служебно от съответната компетентна териториална дирекция въз основа на данните, съдържащи се в Единния регистър за чужденците, поддържан в Министерството на вътрешните работи. Друго вписване на данни за чуждестранни лица се извършва с протокол по чл. 50 ДОПК въз основа на вписвания в други официални (публични) регистри или извършени констатации след проверка на орган по приходите. В този случай при липса на единен граждански номер или личен номер на чужденец лицето получава служебен номер.

### 2.3. Най-важни за лицето обстоятелства, които подлежат на вписване в регистъра по чл. 81 ДОПК

Важно обстоятелство е адресът за кореспонденция. Лицето получава всички съобщения за издадени актове или действия, които приходната администрация или публичните изпълнители предприемат, на адреса за кореспонденция. Във връзка с регистрирания адрес за кореспонденция по чл. 28 ДОПК възникват определени правни последици. Връчване чрез прилагане към досието се извършва, ако лицето, неговият представител или пълномощник, член на орган на управление или служител, определен да получава съобщения, не е намерен на адреса на кореспонденция, след най-малко две посещения през 7 дни. Не се извършват посещения, ако са налице безспорни доказателства, че адресът за кореспонденция не съществува.

## 2.4. Прекратяване на регистрацията по чл. 81 ДОПК

Регистрацията се прекратява със смъртта на физическото лице или с отпадането на основанието за извършването й. В регистъра се поддържа и съхранява архив за лицата с прекратена регистрация.

## **3. Ревизия и проверка**

В ДОПК са уредени две производство за контрол - ревизия и проверка. Ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Проверката е съвкупност от действия на органите по приходите относно спазването на данъчното и осигурителното законодателство. С проверка могат да се установяват определени факти и обстоятелства от значение за задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски. С проверка не се установяват задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски на проверяваното лице.

### 3.1. Образуване на производството на ревизия

В общия случай ревизионното производство може да започне по инициатива на съответния компетентен орган - орган по приходите, митнически орган или орган от общинската приходна администрация. Във връзка с молба или искане на задълженото лице производството може да започне, когато се иска изменение на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски по реда на чл. 133 ДОПК или когато се иска прихващане или връщане на недължимо внесени суми по реда на чл. 129 ДОПК и бъде възложено извършването на ревизия.

Докато проверка се извършва, без да е необходимо изрично писмено възлагане, ревизионното производство се образува с издаване на заповед за възлагане. Заповедта може да бъде изменяна с нова заповед. Когато ревизионното производство се прекратява, също се издава заповед.

Заповедта за възлагане се издава от:

- орган по приходите на съответната компетентна териториална дирекция, определена по правилата на чл. 8 ДОПК. Кодексът задължава тери-

ториалния директор да определи орган, находящ се в структурата на дирекцията, който издава заповеди за възлагане на ревизии. Всеки териториален директор определя този орган с отделна заповед, която се приема за вътрешна за органите по приходите и не се връчва на ревизираното лице. Лицето може да поискава копие от тази заповед от териториалната дирекция, но това искане не препятства започването на ревизията;

- изпълнителния директор на НАП или от определен от него заместник изпълнителен директор. В тези случаи е без значение в коя териториална дирекция е регистрирано ревизираното лице, тъй като изпълнителният директор или заместник изпълнителният директор може да назначи ревизия за всяко лице и за всички видове задължения;

- началника на компетентното териториално митническо управление или от директора на Агенция „Митници”, когато се назначава ревизия за определяне на задължения за акциз;

- орган от общинската приходна администрация, когато се назначава ревизия за определяне на задължения за местни данъци.

Заповедта има определено съдържание, което е уредено в чл. 113, ал. 1 от ДОПК.

### 3.2. Срок за извършване на ревизията и проверката

Срокът за извършване на ревизията е до три месеца, а ако този срок е недостатъчен, той може да бъде продължен до два месеца със заповед за удължаване на срока от органа, възложил ревизията. Ако и в този срок ревизията не приключи поради особена фактическа сложност на конкретния случай, може да има ново продължаване с общо до не повече от три години със заповед за удължаване на срока на изпълнителния директор, издадена въз основа на мотивирано предложение на териториалния директор.

Срокът за извършване на проверките не може да бъде по-дълъг от 6 месеца, освен ако в закон е предвидено друго, от датата на първото процесуално действие, което се удостоверява с протокол или връчено искане по чл. 37, ал. 3 ДОПК. Ако 6-месечният срок се окаже недостатъчен,

той може да бъде продължен до 6 месеца с резолюция на органа, възложил проверката.

### 3.3. Доказателства и доказателствени средства

Основната цел на ревизията и проверката е да се установи наличието или липсата на факти и обстоятелства, които имат значение за данъчното облагане. Затова при тези производства са събират допустимите от кодекса доказателства. Не подлежат на доказване: общоизвестните факти, които са достояние на неопределен и широк кръг лица в съответното населено място; презумираните факти, при които законът счита, че е постигнат определен резултат, защото е настъпила дадена предпоставка; служебно известните на органа факти. Ревизираият орган трябва да ориентира страните кои факти приема за неподлежащи на доказване, за да им даде възможност при оборимите презумпции да представят доказателства в обратен смисъл.

Изключение от общите принципи за разпределение на доказателствената тежест представлява хипотезата на чл. 124, ал. 2 ДОПК /която се отнася до ревизията по реда на чл. 122 - определяне на облагаема основа по косвени белези /, съгласно която фактическите констатации се смятат за верни до доказване на противното.

Ревизираият орган изисква писмено от лицето представяне на доказателства в определен срок и лицето е длъжно да представи съответните доказателства или да посочи всички лица, държавни или общински органи, при които се намират такива. Неизпълнението на задължението на ревизираното лице да представи доказателства не може да препятства издаването на ревизионен акт, тъй като законодателят е уредил презумпция относно поисканите, но непредставени доказателства. В случай че лицето не представи изискани доказателства, органът може да приеме, че те не съществуват и тогава той преценява само събраните в производството доказателства. Но ако поисканите доказателства бъдат представени до изтичането на срока за представяне на възражения срещу ревизионния доклад, органът е длъ-

жен да ги обсъди, за да може да се изяснят всички фактически и правни основания и да бъде издаден един законосъобразен акт.

В чл. 154 ДОПК е предвидена възможност за постигане на споразумение между ревизирания субект и ревизирация орган относно доказателствата, които ще се смятат за безспорни. В срока за издаване на решение по жалбата срещу ревизионния акт може да се постигне писмено споразумение между органа, издал обжалвания акт, и ревизирания субект относно доказателствата, които ще се смятат за безспорни. Това споразумение трябва да се различава от споразумението по чл. 20 АПК, тъй като последното замества акта, а споразумението относно безспорността на доказателствата няма отношение към съдържанието на ревизионния акт. Целта на това споразумение е да се постигне процесуална икономия, като към преписката не се прилага голям обем от доказателства.

Видовете доказателства и доказателствени средства са:

### 3.1.1. писмени

Това са основният вид доказателства в производствата по ДОПК. Писмените доказателства се представят на български език, като при поискване от орган по приходите субектът е длъжен да представи съставен на чужд език документ, придружен с точен превод на български език, извършен от заклет преводач. В случаите когато документът не е представен с точен превод в определения срок, органът може да извърши превод за сметка на субекта.

Документи, издавани от автоматични устройства или системи при условия и по ред, определени в нормативен акт, се смятат за частен документ, издаден от лицето, на чието име е регистрирано устройството или системата, а в случай че устройството или системата не са регистрирани - от лицето, в чийто обект се намират.

Заверени от органа разпечатки на данни, подадени въз основа на закона на технически носители или по електронен път по установения ред, се допускат като доказателства. Като доказателства се допускат заверени от субекта или от трето лице разпечатки на данни от технически носители.

В ревизионното производство могат да бъдат давани писмени обяснения, подписани от лицето, което ги е дало, и от органа, пред когото са дадени. Трети лица могат да дадат обяснения само в случаите на чл. 57, ал. 2 ДОПК.

Писмено доказателство са и протоколите, съставени от орган или служител при изпълнение на правомощията му. Те са доказателство за извършените от и пред него действия и изявления и установените факти и обстоятелства. Протоколът са съставя в писмена форма и има определени реквизити.

### *3.1.2. веществени*

Като веществени доказателства се събират и проверяват вещи, които могат да послужат за изясняване на фактите и обстоятелствата в съответното производство.

Като веществени доказателствени средства могат да се прилагат технически носители на данни.

Веществените доказателства трябва да бъдат подробно описани в протокол. Веществените доказателства се прилагат към преписката, като се вземат мерки да не се повредят или изменят. Когато преписката се предава от един орган на друг, веществените доказателства се предават заедно с нея. Веществени доказателства, които поради размерите си или други причини не могат да бъдат приложени към преписката, трябва да бъдат по възможност запечатани и оставени на съхранение в местата, посочени от органа. Ценните книжа и другите ценности се предават за пазене в търговска банка, когато органът не може да осигури съхранението им.

### *3.1.3. експертиза*

Когато за изясняване на някои възникнали в ревизионното производство въпроси са нужни специални знания, може да бъде възложена експертиза. При извършване на ревизията могат да се възникнат най-различни въпроси от отделни научни или практически области, което от своя страна оправдава подробната и изрична уредба на експертизата, съдържа-

ща се в ДОПК. Експертизата се възлага по инициатива на органа или по искане на субекта.

### **3.1.4. претърстване и изземване**

Претърсване и изземане от органите на полицията се допускат, ако при извършване на ревизия или проверка са налице данни, че в подлежащ на контрол обект се намират вещи, книжа или други носители на информация и при данни за укриване на факти и обстоятелства, свързани със задължения и отговорности за данъци и задължителни осигурителни вносчи, нарушения на данъчното и осигурителното законодателство, стоки с неустановен произход.

## **4. Ревизионен доклад и ревизионен акт**

### **4.1. Ревизионен доклад /РД/**

С ревизионния доклад не се определят задължения, а само се прави предложение за тяхното определяне и се описват фактите и обстоятелствата, установени при ревизията.

Ревизионният доклад се съставя от ревизиращия орган не по-късно от 14 дни след изтичането на срока за извършване на ревизията и има определени реквизити.

Към ревизионния доклад се прилагат съхраните доказателства, които са неразделна част от него. Ревизионният доклад заедно с приложенията се връчва на ревизираното лице в 3-дневен срок от съставянето му. Ревизираното лице може да направи писмено възражение и да представи доказателства в 14-дневен срок от връчването на РД пред органите, извършили ревизията. Когато срокът е недостатъчен, той се удължава по искане на лицето, но с не повече от един месец.

Ревизиращите органи уведомяват писмено органа, възложил ревизията, че са изготвили РД, в 3-дневен срок от изготвянето му.

### **4.2. Ревизионен акт /РА/**

Ревизионен акт се издава, след като се изяснят всички факти и обстоятелства от значение за случая. Издаването на акта при неизяснени

факти и обстоятелства може да доведе до незаконосъобразен акт. Гаранция за издаване на законосъобразен акт е и изискването да бъдат обсъдени направените срещу ревизионния доклад възражения и представените доказателства. Възможно ли е РА да бъде законосъобразен, ако органът не е изпълнил задължението за обсъждане на направените възражения и представените доказателства? Съдебната практика приема, че необсъждането на възраженията на страните не е съществено процесуално нарушение, само когато те са очевидно неоснователни. Ако представените доказателства са очевидно неотносими към фактическата и правна обстановка, необсъждането им не би следвало да опорочи издадения РА.

В 14-дневен срок от подаване на възражение или изтичане на срока за подаване на възражение органът, възложил ревизията, и ръководителят на ревизията издават РА. Ако органите не постигнат съгласие, ревизионният акт се издава от друг орган по приходите, определен от териториалния директор или от оправомощено от него лице, въз основа на писмено уведомление от органа, възложил ревизията.

Ревизионният акт се връчват на ревизираното лице в 7-дневен срок от издаването му. Неизпълнението на задължението за връчване не може да опорочи издадения акт, тъй като то следва издаването на акта. Моментът на връчването има значение само с оглед началния момент, от който започва да тече срокът за обжалване. Но ако РА не е връчен (в срок или изобщо), задълженото лице може да узнае неговото съдържание по друг начин. Тогава жалбата срещу акта може да се подаде без ограничение във времето, тъй като няма установлен начален момент, от който започва да тече срокът за обжалване.

Ревизионният доклад се прилага към ревизионния акт и е неразделна част от него. В РА могат да не бъдат изложени отделни мотиви, различни от фактическите и правни констатации на ревизионния доклад, ако задълженото лице не е направило възражения и не е представило доказателства срещу доклада. Това е случай, когато излагането на мотивите на акта предхожда във времето издаването на самия акт. В този случай орга-

ните, които издават РА, приемат като свои мотиви фактическите и правни констатации на органите, извършили ревизията.

Но органите - издатели на ревизионния акт, са длъжни служебно да изяснят фактите и обстоятелствата от значение за установяване на публичните задължения по силата на служебното начало, уредено в чл. 5 ДОПК. Затова органите, които издават РА, не са обвързани с предложените размери на задълженията, направени в ревизионния доклад. Те са обвързани само от правните норми, които трябва да изтълкуват и приложат правилно с оглед всички събрани и обсъдени доказателства. Нещо повече, решаващият орган в производството по административно обжалване също може да изложи в решението си мотиви, различни от фактическите и правни констатации на РА, дори когато го потвърждава.

В хода на ревизията или при издаване на РА, включително и РА при ревизия по чл. 122 ДОПК, могат да се постановят мерки за предварително обезпечаване.

Последица от издаването на РА е, че започва да тече срок за доброволно плащане. Съгласно чл. 127 ДОПК, РА подлежи на принудително изпълнение, след като изтече 14-дневният срок за доброволно плащане, освен ако изпълнението не е спряно по реда на кодекса.

#### 4.3. Заповед за прекратяване на ревизията

Производството по ревизия може да бъде прекратено със заповед на съответните органи, когато установяването на задължения или отговорности в конкретното производство е недопустимо. Ако органите не постигнат съгласие, заповедта за прекратяване се издава от друг орган по приходите, определен от териториалния директор или от оправомощено от него лице, въз основа на писмено уведомление от органа, възложил ревизията.

Заповедта за прекратяване се връчва на ревизираното лице в 7-дневен срок от издаването ѝ. Заповедта за прекратяване подлежи на обжалване по общия ред за обжалване на РА.

## 5.Обжалване

### 5.1. Обжалване по административен ред

По реда на ДОПК актовете не могат да се оспорват с протест на прокурора. Невъзможността производството да започне по протест на прокурора предопределя и употребата на термина „обжалване“ в текстовете на ДОПК. За аналогичното производство в АПК се използва терминът „оспорване“, тъй като той отразява двете процесуални възможности за иницииране на производството за контрол върху акта - подаване на жалба и подаване на протест.

Задълженото лице може да обжалва РА изцяло или в отделни негови части в 14-дневен срок от връчването му. В същия срок може да се обжалва и заповедта за прекратяване на производството.

Решаващият орган не може да упражни контрол върху акта по собствена инициатива. Тъй като РА са вид индивидуални административни актове, при тях е налице сезиране чрез подаване на жалба до решаващия орган. Производството по административно обжалване е едноинстанционно - жалбата се подава до решаващия орган и след неговия акт производството по обжалване може да продължи само пред съда.

Жалбата срещу РА, издаден от орган по приходите, се подава чрез териториалната дирекция до съответния директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) при централното управление на НАП. Дирекциите „ОДОП“ са пет и се намират в градовете София, Варна, Бургас, Пловдив и Велико Търново. Ревизионните актове, с които се установяват задължения за акцизи се обжалват чрез съответното митническо учреждение пред директора на Агенция „Митници“.

Ревизионните актове, с които се установяват, прихващат, възстановяват местни данъци и такси, се обжалват пред кмета на общината, който упражнява правомощията на решаващ орган по чл. 152, ал. 2 ДОПК (чл. 4, ал. 1 във връзка с ал. 5 от Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ). В тези случаи жалбата трябва да бъде подадена чрез ръководителя на звеното за местни приходи в съответната община.

За да произведе действието си, жалбата трябва да е подадена в писмен вид, да е написана на български език и да има определено съдържание. По този начин се очертават кръгът на спора и страните по него. Към жалбата се прилагат пълномощно, ако се подава от пълномощник, и писмени доказателства. Не се прилага препис за органа, тъй като той е издал акта.

В 7-дневен срок от получаването на жалбата органът, чрез който е подадена, е длъжен да комплектова преписката и да я изпрати на компетентния за решаването г' орган. Както посочихме, органът, чрез който жалбата е подадена, няма правомощия да проверява допустимостта на жалбата, нито да изменя издадения от него акт след получаване на жалбата. Жалбата се изпраща в оригинал, а доказателствата към нея обикновено се прилагат като заверени копия. Ако преписката не бъде изпратена в срок, жалбоподателят може да изпрати препис от жалбата направо до решаващия орган, който трябва да изиска преписката незабавно.

Проверката относно допустимостта на жалбата се извършва от решаващия орган. Когато жалбата е просрочена, тя се оставя без разглеждане от решаващия орган с решение. Решението за оставяне на просрочената жалба без разглеждане или за прекратяване на производството може да се обжалва в 7-дневен срок от връчването му пред административния съд по местонахождението на решаващия орган. Съдът се произнася с определение в 30-дневен срок.

По отношение на РА контролът по административен ред е винаги и само контрол за законосъобразност. Декларативните ревизионни актове се издават само в условията на обвързана компетентност. Поради това по отношение на тях не може да съществува друго решение, освен установленото в закона като единствено. От тази гледна точка обжалването по административен ред и съдебното обжалване си приличат.

Жалбата няма супензивен ефект, тъй като не спира изпълнението на обжалвания акт, за разлика от обжалването по реда на Административния процесуален кодекс. За да бъде спряна изпълнителната

сила на акта, трябва да бъде направено отделно искане, по което органът да се произнесе положително.

Решаващият орган разглежда спора по същество и се произнася с мотивирано решение в 60-дневен срок, който може да бъде продължен по взаимно споразумение между страните до три месеца.

Решаващият орган може да потвърди, измени или отмени изцяло или частично РА в обжалваната част. Актът, с който органът се произнася, е решение, което трябва да бъде мотивирано. Решаващият орган се произнася по принцип по същество. Той връща преписката само в изрично изброени случаи. Когато давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност, решаващият орган се произнася по основанието и размера на задължението, като изрично посочва, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение. Това е необходимо, тъй като РА подлежи на изпълнение и представлява годно изпълнително основание, въпреки че е бил обжалван.

### 5.2. Обжалване по съдебен ред

Ревизионният акт може да се обжалва пред съда в частта, която не е отменена при обжалването по административен ред. Жалбата се подава чрез решаващия орган пред административния съд по местонахождението му. Сроковете за подаване на жалбата са:

- 14-дневен срок, който тече от получаването на изричното решение на решаващия органа;
- 30-дневен срок, който започва от изтичането на срока за постановяване на изрично решение при мълчаливо потвърждаване на РА;
- без ограничение във времето, когато се иска обявяване на РА за нищожен.

Компетентни да разгледат жалба срещу РА, издаден от орган по приходите, са: Административен съд - София, Административен съд - Варна, Административен съд - Бургас, Административен съд - Пловдив и Административен съд - Велико Търново.

Когато се обжалва РА, с който са установени, прихванати, възстановени местни данъци и такси, компетентен да разгледа жалбата е всеки един административен съд, поради факта, че в решаващ орган е кметът на община.

Когато се обжалва РА, с който са установени задължения за акциз компетентният съд Административен съд - София град.

Съдът преценява законосъобразността и обосноваността на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Съдът решава спора по същество, като може да отмени отчасти или изцяло ревизионния акт, или да отхвърли жалбата. При обжалването на РА съдът не може да върне преписката за произнасяне на органа, издал акта, като му даде задължителни указания по тълкуването и прилагането на закона. Тази възможност се отнася до други актове, които се издават по реда на ДОПК.

Когато давностният срок е изтекъл в хода на ревизионното производство и е уважено възражение за изтекла давност, съдът се произнася по основанието и размера на задължението, като изрично посочва, че ревизионният акт не подлежи на принудително изпълнение.

Всяка от страните може да обжалва решението на първата инстанция с касационна жалба, подадена по Върховния административен съд, чието решение е окончателно. Производството по касационно обжалване е уредено в Административния процесуален кодекс.

Влязлото в сила съдебно решение може да бъде отменено по реда на АПК.

**Изложението е съобразено с действащата към 1 януари 2018 г. нормативна уредба.**

## ИЗПОЛВАНА ЛИТЕРАТУРА:

1. Минкова, Г., М. Петров, Данъчно-осигурителен процес, С., 2007;
2. Минкова, Г., Н., Чилова, Помагало по данъчно право, С., 2015;
3. Постановление на Племуна на ВС № 4/76 г.;
4. Решение № 7178/09 г. на ВАС;
5. Решение № 8509/09 г. на ВАС;
6. Решение № 1145/09 г. на ВАС;
7. Решение № 7016/09 г. на ВАС;
8. Решение № 2766/09 г. на ВАС;
9. Решение № 4358/09 г. на ВАС;
10. Решение № 3604/09 г. на ВАС;
11. Решение № 10186/09 г. на ВАС;
12. Решение № 7016/09 г. на ВАС;
13. Решение № 5151/09 г. на ВАС
14. Решение № 6773/09 г. на ВАС.

## ТЕМА 2 - ДАНЪК ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ

### 1. Правна уредба

В Република България данъкът върху добавената стойност /ДДС/ се урежда в Закона за данъка върху добавената стойност /ЗДДС/ и Правилника за неговото прилагане, в които са възприети директивите на Европейския съюз /ЕС/, тъй като става дума за данък, който функционира в рамките на съюза като една система.

### 2. Обект на облагане

#### 2.1. Видове обекти на облагане

Обект на облагане по реда на ЗДДС са:

*2.1.1. доставките /сделките/ на стоки или услуги, извършени на територията на Република България*

В стопанския оборот най-често облагаема доставка с ДДС е търговската продажбата на стоки. Въпреки това данъчният закон урежда собствено понятие за доставка (продажба, замяна, а в някои случаи и безвъзмездно прехвърляне) на стока. Доставка на стока е прехвърлянето на правото на собственост или друго вещно право върху стоката.

Всичко, което има веществен (материален) характер и е прикрепено трайно към земята или може да се движи, представлява стока и при нейното прехвърляне, е налице доставка. Сделки, при които престаянията е само парична (парите и чуждестранната валута в обращение), не подлежат на облагане с ДДС. Стоки са и: електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер. Енергиите, газът и водата нямат веществен характер, но са приравнени на вещи по силата на чл. 110, ал. 2 от Закона за собствеността, което е възприето и от данъчния закон.

За да е налице облагаема доставка, трябва да има прехвърляне на собственост или учредяване на ограничени вещни права върху стока. От

данъчноправна гледна точка сделки, с които се прехвърлят права върху стоки срещу насрещна престация, са: продажбата и замяната. Приравнени на доставка на стока са хипотезите, уредени в чл. 6, ал. 2 и 3 ЗДДС, сред които изрично е посочено и безвъзмездното прехвърляне (дарението) на собственост или друго вещно право върху стоката.

Услуга е всичко, което има стойност и е различно от стока, от парите в обращение и от чуждестранната валута, използвани като платежно средство. Към услугите, предмет на облагане, спадат: договорът за изработка (извършване на ремонт, изготвяне на архитектурен проект, консултантски услуги, маркетингови проучвания, осигуряване на телефонни връзки и т. н.), договорът за поръчка, превозният и спедиторският договор, комисионният договор, предоставянето на право на възмездно ползване на стоки по силата на облигационен договор, сключването на договор за въздържане от определени действия и т. н. В чл. 9, ал. 2 и 3 ЗДДС са уредени случаи, които са приравнени на доставка на услуги. Сред тях е посочено безвъзмездното предоставяне на услуга.

Доставка на услуга е нейното извършване.

Законодателят е уредил редица доставки като освободени, като това се отнася и до вътрешностните доставки и придобивания. Освободени са: здравни услуги; свързаните със социални грижи и осигуряване; доставки, свързани с образованието, културата и вероизповеданията; доставки, свързани със земя и сгради; финансови и застрахователни услуги; пощенски услуги; хазартът. Освобождаването е направено с оглед на извършваната дейност, която или има специфичен характер (финансови и застрахователни услуги), или има нестопански цели (здравеопазване, социални грижи, култура, вероизповедания). Съществува една специална категория на освободени доставки, в която може да попадне всяка доставка, без значение на сферата на дейност, в която се извършва. Това са доставките на стоки или услуги, за които не е ползван данъчен кредит;

#### *2.1.2. вътрешностните доставки*

Става дума за доставки на стоки, транспортирани от или за сметка

на доставчика, който е регистрирано по ЗДДС лице, или на получателя от територията на страната до територията на друга държава членка, когато получателят е данъчно задължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка;

#### *2.1.3 вътреобщностното придобиване*

Тази хипотеза е налице при придобиването на правото на собственост върху стока, както и фактическото получаване на стока в случаите по чл. 6, ал. 2, която се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава членка, когато доставчикът е данъчно задължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка;

#### *2.1.4. внос на стоки*

Облага се вносът на несъюзни стоки от трети държави на територията на страната или на съюзни стоки, които идват в страната от трети територии, които са част от митническия съюз на ЕС.

Освободен от данък е вносът на стоки, за които в закон или международен договор, ратифициран и обнародван по съответния ред, е предвидено освобождаване на вноса от данъци, налози или други вземания (плащания, облагания) с ефект, еквивалентен на косвен данък.

Подлежи на възстановяване ДДС, заплатен в страната за стоки, които се изнасят от нея от чуждестранни лица.

### 2.2. Място на изпълнение на доставката

Законодателят въвежда специални правила за определяне на мястото на изпълнение на доставката, като са предвидени най-различни хипотези. Мястото на изпълнение е важен елемент от косвеното облагане с ДДС, тъй съобразно неговото определяне се решава въпроса за облагаемостта на доставката на съответната територия. Например, в чл. 20а ЗДДС се съдържа уредба, относяща се до доставките, свързани с моста „Видин- Калафат“. Мястото на изпълнение на доставка на услуга, за която се събира такса за преминаване на Границния комбиниран мост "Видин - Калафат", е: на територията на Република България, когато направлението

на пътуването е от България към Румъния; на територията на Румъния, когато направлението на пътуването е от Румъния към България.

За целите на определяне мястото на изпълнение на доставка на стока или услуга, въtreобщностно придобиване и внос на стоки, свързани с поддръжката или ремонта на Границния комбиниран мост "Видин - Калафат", се приема, че средата на моста е териториалната граница между Република България и Румъния. Доставката на стока или услуга, въtreобщностното придобиване и внос на стоки, свързани с поддръжката или ремонта на частта от моста на територията на Република България, е с място на изпълнение на територията на страната. Доставката на стока или услуга, въtreобщностно придобиване и внос на стоки, свързани с поддръжката или ремонта на частта от моста на територията на Румъния, е с място на изпълнение на територията на Румъния.

### 2.3. Данъчно събитие

Въпросът за това кога доставката се счита за осъществена от гледна точка на данъчния закон се свързва с въпроса за датата на възникване на данъчното събитие, т. е. за датата, на която лицето е задължено да начисли ДДС. По общо правило данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. Освен това общо правило в закона са предвидени редица специални хипотези на възникване на данъчно събитие, както и отделни правила за възникване на данъчното събитие и изискуемостта на данъка при въtreобщностните доставки и придобивания.

Когато, преди да е възникнало данъчно събитие, се извърши цялостно или частично авансово плащане, данъкът става изискуем при получаване на плащането, с изключение на получено плащане във връзка с въtreобщностна доставка. В такива случаи сделката не е окончателно реализирана, затова е възможно при нейното приключване да се установят различия между извършените авансови плащания и окончателно определената данъчна основа. За да се отстрани несъответствието, промените се документират с издаването на известие към фактурата.

Следователно изпълнението на която и да е страна по сделката (както плащането, така и прехвърлянето на собствеността, учредяването на ограничени вещни права върху стоката или извършването на услугата) е основание за начисляване на ДДС.

При вноса стоката трябва да премине митническата граница, за да бъде начислен ДДС. Затова данъчното събитие при внос на стоки възниква и данъкът става изискуем на датата, на която възниква задължението за заплащане на вносни митни сборове на територията на страната или би следвало да възникне, включително когато задължение за мита не съществува, или размерът му е нула. В някои случаи данъчното събитие възниква и данъкът става изискуем, когато се приключват митническите формалности.

### 3. Данъчно задължени лица

Данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност /НИД/, без значение от целите и резултатите от нея.

Понятието “независима икономическа дейност” е с по-широко съдържание от понятието “търговска дейност”. Това е така, защото не са търговци: физическите лица, занимаващи се със селскостопанска дейност; занаятчиите; лицата, извършващи услуги с личен труд или упражняващи свободна професия /в практиката обект на спорове беше разбирането за характера на дейността, осъществявана от нотариуси, адвокати и частни съдебни изпълнители/; лицата, извършващи хотелиерски услуги чрез предоставяне на стаи в обитаваните от тях жилища (чл. 2 ТЗ). Всички тези лица обаче могат да извършват независима икономическа дейност.

По смисъла на ЗДС независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение,

включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него.

От горните легални дефиниции, дадени в закона, могат да бъдат изведени следните критерии за определянето на НИД:

а) дейността трябва да се извършва самостоятелно и постоянно от физическо или юридическо лице и за негова сметка. Ако лицето извършва дейността в полза на друго лице, тъй като е назначено по трудов или по друг подобен договор (договор за управление и контрол), не е налице НИД. Работникът или служителят предоставят своята работна сила на работодателя, срещу което получават трудово възнаграждение, поради което те не извършват дейност за собствена сметка и на собствен риск;

б) когато се прехвърля или се предоставя за ползване собственост, или се учредяват ограничени вещни права, това трябва да става по занятие с цел получаване на приход, а не трябва да бъдат единични случаи от сферата на гражданския оборот;

в) когато дейността се извършва от държавен или местен орган, тя по принцип не е НИД, освен доставките могат да доведат до значително нарушаване на правилата за конкуренция или се извършва определени доставки - например, електронни, съобщителни услуги; снабдяване с вода, газ, електроенергия или пара; превоз на стоки; пристанищни и летищни услуги; превоз на пътници и т.н.

Наличието на независима икономическа дейност не се отнася за вноса на стоки, който се облага и когато стоката е предназначена за лично потребление. Това личи от начина на формулиране на освобождаванията от облагане при внос в чл. 58 ЗДДС. Като освободени от облагане при внос изрично са посочени: внос на стоки в личния багаж на пътници; внасянето на лично имущество, получено като наследство; внасянето на употребявано лично имущество от физически лица, които се преместват обичайното си място на пребиваване в Европейския съюз; внасянето на имущество във връзка със встъпване в брак; внасянето на употребявано

домакинско имущество след приключване на временно пребиваване извън Европейския съюз и т.н.

За обозначаване на страните по една облагаема доставка законът използва понятията „доставчик“ и „получател“. Доставчик е лицето, което извършва доставката на стока или услуга, а получател е лицето, което получава стоката или услугата. Доставчикът е данъчно задълженото лице, въпреки че получателят плаща данъка, който е включен в цената на стоката или услугата. Това „прехвърляне“ на данъчната тежест от едната страна на сделката /доставката/ към другата представлява косвено облагане, защото получателят, макар че не е задължен да начислява и внася данъка, понася данъчната тежест, плащайки цената.

#### 4. Регистрация и дерегистрация

Лицата се регистрират по ЗДДС, за да начисляват данък и да ползват данъчен кредит. Националната агенция за приходите създава и поддържа специален регистър за ДДС, който е част от общия регистър, който беше разгледан в Тема 1. С вписването в регистъра лицата получават идентификационен номер за целите на ДДС, пред който е поставен знакът "BG".

Регистрацията за ДДС е два вида: задължителна и по избор /доброволна/.

##### 4.1. Задължителна регистрация

Всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца /което означава, че оборотът може да постигнат и в по-кратък период-например за един месец/ преди текущия месец е длъжно в 7-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, лицето е длъжно да подаде заявлението в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът.

Облагаемият оборот е сумата от данъчните основи на извършените от лицето:

- облагаеми доставки, включително облагаемите с нулема ставка;
- доставки на финансова услуги по чл. 46 ЗДДС, които са освободени доставки, но се вземат предвид за определяне на оборота, когато са свързани с основната дейност на лицето;
- доставки на застрахователни услуги по чл. 47 ЗДДС, които са освободени, но се вземат предвид за определяне на оборота, когато са свързани с основната дейност на лицето.

При определянето на облагаемия оборот не се включват доставките на дълготрайни активи, използвани в дейността на лицето, и доставките, за които данъкът е изискуем от получателя.

Законодателят урежда и други случаи, при които регистрацията е задължителна - например при вътребъщностно придобиване на стоки.

#### 4.2. Доброволна регистрация

Всяко лице, което не е задължено да се регистрира, може да направи това доброволно. При действието на ЗДДС имаше периоди, когато лицата не можеха да се регистрират доброволно, а подлежаха само на задължителна регистрация. В настоящия момент обаче законодателят е уредил и двата вида регистрация.

#### 4.3. Процедура по регистрация и дерегистрация

##### 4.3.1. регистрация

Регистрацията се извършва, като лицето, което е длъжно или има право да се регистрира, подава в компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите заявление за регистрация по образец или заявява регистрация по избор пред Агенцията по вписванията, което може да се реализира след 1 януари 2019 г. Оттогава лицата ще могат да заявят, че желаят да се регистрират за ДДС, пред Агенцията по вписванията при заявяване за вписване на първоначална регистрация по реда на глава втора от Закона за търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел.

Органът по приходите извършва проверка на основанието за регистрация и издава акт, с който извършва или мотивирано отказва да извърши регистрацията.

Регистрацията може да бъде извършена и от органа по приходите, който установи, че лице не е изпълнило в срок задължението си за подаване на заявление за регистрация. В този случай органът по приходите издава акт за регистрация.

Дата на регистрацията е датата на връчването на акта за регистрация.

По искане на лицето му се предоставя и удостоверение за регистрация, защитено с пластмасово фолио, по образец.

#### *4.3.2. прекратяване на регистрацията /дерегистрация/*

Прекратяване на регистрацията (дерегистрация) е процедура, като последица от която след датата на дерегистрация лицето няма право да начислява данък и да приспада данъчен кредит. Подобно на регистрацията дерегистрацията се извършва по два начина в зависимост от това кой инициира производството:

- регистрираното лице, когато е налице основание за дерегистрация
- задължителна или по избор. В този случай лицето подава заявление до компетентния орган по приходите, който извършва проверка и издава или отказва да издаде акт за дерегистрация;

- органът по приходите, който издава акт за дерегистрация, когато установи, че лицето не е изпълнило задължението си за дерегистрация.

## **5. Облагаема основа**

### 5.1. При доставки на територията на страната, вътрешностните доставки и придобивания

Данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, определено в левове и стотинки, без ДДС. Не се смятат за възнаграждение по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер. В данъчната основа се включват и:

- всички други данъци и такси, в т. ч. акциз, когато такива са дължими за доставката;

- всички субсидии и финансирания, пряко свързани с доставката;
- съпътстващите разходи, начислени от доставчика на получателя, като например комисиона, опаковане, транспорт, застраховка и други, пряко свързани с доставката;
- стойността на обикновените или обичайните опаковъчни материали или контейнери, ако не подлежат на връщане или ако получателят не е данъчно задължено лице; ако тези опаковъчни материали или контейнери бъдат върнати от получателя, данъчната основа се намалява със стойността им при връщането;
- последващото гаранционно обслужване на стоките;
- стойността, задържана от получателя като гаранция за добро изпълнение.

### 5.2. При вноса

Данъчната основа при внос е митническата стойност, увеличена със, доколкото вече не са включени в нея:

- данъци, мита, налози и такси, дължими извън територията на страната, и мита, акциз и други такси, дължими при внос на територията на страната;
- свързани с вноса разходи, като комисиона, опаковка, транспорт и застраховка, направени до първото местоназначение на стоките на територията на страната;
- разходите, свързани с превозването на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка, когато в съпровождащите стоката документи е указано, че стоката е предназначена за другата държава членка.

## **6. Документиране и деклариране**

### 6.1. Документиране

Данъчният документ може да бъде: фактура, известие към нея или протокол. Данъчните документи могат да се издават ръчно или автоматизирано.

Фактурата се издава най-малко в два екземпляра - за доставчика и за получателя, и има определени реквизити. Освен данни за номера на фактурата, датата и мястото на издаването ѝ, за доставчика и за получателя, както и за доставката, в нея трябва да бъде отразена данъчната основа, на отделен ред начисленият ДДС и общата стойност по доставката, която представлява данъчната основа плюс ДДС и начина на плащане - в брой или по банков път. Сумите по фактурата могат да бъдат посочени в която и да е валута, при условие че данъчната основа и размерът на данъка се посочат в български лева.

Когато данъкът е изискуем от получателя, във фактурата не се посочват размерът на данъка и данъчната ставка. В този случай във фактурата се вписва "обратно начисляване", както и основанието за това.

При изменение на данъчната основа на доставка или при развалянето на доставка, за която е издадена фактура, доставчикът е длъжен да издаде известие към фактурата. При увеличение на данъчната основа се издава дебитно известие, а при намаление на данъчната основа или при разваляне на доставки - кредитно известие.

Протокол се издава в случаите, посочени в чл. 117 ЗДДС.

Всяко регистрирано и нерегистрирано по този закон лице е длъжно да регистрира и отчита извършените от него доставки/продажби в търговски обект чрез издаване на фискална касова бележка от фискално устройство (фискален бон) или чрез издаване на касова бележка от интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност (системен бон), независимо от това дали е поискан друг данъчен документ. Получателят е длъжен да получи фискалния или системния бон и да ги съхранява до напускането на обекта.

## 6.2. Деклариране

Регистрираните лица водят задължително дневник за покупките и дневник за продажбите. В дневника за продажбите се отразяват издадените от лицето данъчни документи за периода, за който са издадени. В дневника за покупки се отразяват получените от лицето

данъчни документи, като това става най-късно до дванадесетия данъчен период, следващ данъчния период, през който са издадени.

Данъчният период е едномесечен, като по принцип съвпада с календарния месец и е по-къс, когато лицето се регистрира или дерегистрира. За всеки данъчен период регистрираното лице подава справка-декларация, съставена въз основа на дневника за покупките и дневника за продажбите. Справка-декларацията, дневника за покупките и дневника за продажбите се подават в съответната териториална дирекция на Националната агенция за приходите до 14-о число включително на месеца, следващ данъчния период, за който се отнасят. Например до 14 март се подава декларацията и регистрите за месец февруари.

При смърт на физическо лице или на физическо лице - едноличен търговец, декларацията и регистрите за последния данъчен период се подават от наследниците или заветниците в срок 2 месеца от приемане на наследството, но не по-късно от 14-о число включително на месеца, следващ 6-ия месец от датата на смъртта на наследодателя. Допълнително узнати обстоятелства се декларират, като в едномесечен срок от узнаването наследниците подадат нови декларации и отчетни регистри. Подадена декларация от един наследник ползва и другите наследници.

Грешките в декларацията и отчетните регистри могат да се коригират. Ако грешките са установени до изтичането на срока за подаване на справка-декларацията, те се поправят, като лицето извърши необходимите корекции и подаде отново декларацията и отчетните регистри. Ако срокът за подаване на справка-декларацията е изтекъл, грешките се поправят, като лицето отрази пропуснатите данъчни документи в регистъра за същия период и уведоми компетентния орган по приходите, за да бъде променено задължението за ДДС за съответния период.

## 7. Внасяне

### 7.1. Данъчна ставка и размер на данъка

Ставката на данъка е 20 на сто, като в областта на туризма данъчната ставка е 9 на сто.

За случаите на износ, международен транспорт и други данъчната ставка е нула, като в този случай не се начислява данък, но лицето има право на данъчен кредит за стоките и услугите, свързани с доставката.

При освободените доставки не се начислява също ДДС, но лицето няма право на данъчен кредит за доставките, които предхождат освободената доставка.

Доставчикът начислява данъка, с изключение на вноса, където данъкът се начислява от митническите органи.

Размерът на данъка по всяка доставка или внос се определя, като данъчната основа се умножи по ставката.

Когато при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, приема се, че той е включен в договорената цена. Данъкът се смята включен в обявената цена и когато се предлагат стоки - предмет на доставка на дребно, в търговската мрежа.

Начисленият данък не подлежи на внасяне, защото подлежащият на внасяне данък е сборна сума, която включва данъка, начислен за всички облагаеми доставки и вноса, осъществени от данъчнозадълженото лице, и намалена с данъка, който други лица са начислили по получени от лицето доставки, за които то има право на данъчен кредит.

Данъчното задължение се изчислява месечно и подлежи на внасяне до 14-то число на следващия месец, като по този начин срокът за подаване на справка-декларацията и отчетните регистри съвпада със срока за внасяне на дължимия ДДС.

## 7.2. Данъчен кредит

Данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения за:

- получени от него стоки или услуги по облагаема доставка;
- осъществен от него внос;
- изискуемия от него данък като платец.

Лицето има право на данъчен кредит, ако стоките и услугите се използват за извършване от него на облагаеми доставки.

Лицето има право на приспадане на данъчен кредит за закупените или придобитите по друг начин или внесените активи по смисъла на Закона за счетоводството преди датата на ДДС - регистрацията му, които са налични към датата на регистрацията.

За да бъде упражнено правото на данъчен кредит, е необходимо да бъдат спазени определени изисквания, а именно трябва да са налице:

- данъчен документ, съставен съгласно изискванията, в който данъкът е посочен на отделен ред;
- митнически документ за внос, в който лицето е посочено като вносител;
- документ за плащане - в някои случаи;
- други необходими документи.

Лицето може да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит за данъчния период, през който е възникнало това право, или в един от следващите 12 данъчни периода, като:

- включи размера на данъчния кредит при определяне на резултата в справка-декларацията за периода;
- посочи данъчния документ в дневника за покупките за същия период.

**Изложението е съобразено с действащата към 1 януари 2018 г. нормативна уредба.**

#### **ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА:**

1. Кондарев, И., Коментар на Закона за данъка върху добавената стойност, В: Новото данъчно законодателство за 2018 г., С., 2018;
2. Минкова, Г., Данъчни задължения, С., 2012;
3. Петков, Г., Данъчно облагане на приходите на бюджетните предприятия по реда на ЗКПО, Финанси и право, 2004, кн. 11;

4. Тихолов, Ст., Данъчно третиране на доставки на стоки и услуги по чл. 6, ал. 3, т. 1 и чл. 9, ал. 3, т.1 ЗДДС, Финанси и право, 2011, кн. 1;
5. Решение № 7 от 23.04.2007 г. на Конституционния съд (Обн. ДВ, бр. 37/2007 г.);
6. Указание № 24-00-31/08.05.2007 г. на НАП относно уеднаквяване на практиката по прилагане разпоредбата на чл. 3 от Закона за данък върху добавената стойност във връзка с Решение на КС № 7 от 23.04.2007 г.;
7. Тълкувателно решение № 3 от 6.06.2008 г. на ВАС по т. д. № 2/2008 г.

## ТЕМА 3 - ДАНЪК ВЪРХУ ДОХОДИТЕ НА ФИЗИЧЕСКИТЕ ЛИЦА

### 1. Правна уредба

В Република България данъкът върху дохода на физически лица се урежда в Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/, в който са възприети основни принципи, приложими и в другите държави членки на Европейския съюз.

### 2. Обект на облагане

Обект на облагане по реда на ЗДДФЛ са доходите в пари или натура, получени от физическите лица.

### 3. Данъчно задължени лица

Данъчно задължени са местните и чуждестранни физически лица.

Местните физически лица са тези, при които е налице поне една от следните хипотези:

- имат постоянен адрес в България, който адрес се определя съгласно Закона за българските лични документи;
- пребивават на територията на България повече от 183 дни през всеки 12-месечен период. Денят на излизане и денят на влизане в страната се смятат поотделно. Престой в България единствено с цел обучение или медицинско лечение не се смята за пребиваване;
- са изпратени в чужбина от българската държава, от нейни органи и/или организации, от български предприятия, или са членове на техните семейства;
- чийто център на жизнени интереси се намира в България.

Центрът на жизнените интереси се намира в България, когато интересите на лицето са тясно свързани със страната. При тяхното определяне могат да се вземат предвид семейството, собствеността, мястото, от което лицето осъществява трудова, професионална или стопанска дейност, и

мястото, от което управлява собствеността си.

Законодателят дефинира понятието „чуждестранни физически лица“ по пътя на изключването, като в чл. 5 ЗДДФЛ посочва, че това са лицата, които не са местни.

Докато местните физически лица се облагат с данъци за „световната си доход“, чуждестранните лица се облагат само за доходите от източник в Република България, като тези въпроси се разглеждат в Тема 5, а облагането на физически лица, местни за Република Румъния, се разглежда в Тема 6.

#### **4. Облагаема основа**

##### **4.1. Доходи от трудови правоотношения**

Облагаемият доход от трудови правоотношения е трудовото възнаграждение и всички други плащания в пари и/или в натура от работодателя или за сметка на работодателя, с изключение на доходите, уредени като необлагаеми.

Данъчният закон определя кои доходи са трудови с оглед на данъчното облагане (§ 1, т. 26 от ДР на ЗДДФЛ). По правило доходът трябва да произтича от трайни правоотношения между платеща на дохода и неговия получател.

В общата разпоредба на чл. 13 ЗДДФЛ като необлагаеми са уредени доходи, които могат да бъдат свързани и с трудови правоотношения: доходите от задължително осигуряване в България или в чужбина; доходите от допълнително доброволно осигуряване, получени след придобиване право на допълнителна пенсия; доходите от инвестиции на техническите резерви, получени по застрахователни договори; доходите от инвестиции на активите на фондове за допълнително пенсионно осигуряване, разпределени по индивидуалните партиди на осигурените лица; присъдените обезщетения и други плащания при средна и тежка телесна повреда, професионална болест или смърт.

По отношение на освободените от облагане доходи, получени от трудови правоотношения, съществува и специалната норма на чл. 24, ал.

2 ЗДДФЛ. Съгласно този текст в облагаемия доход от трудови правоотношения не се включват редица суми, като по-важните от тях са следните: безплатна храна; облекло; командировъчни пари - стойността на пътните и квартирните пари, за които са съставени необходимите документи, и на дневните командировъчни пари, но не повече от двукратния им размер, посочен в нормативен акт; компенсации; обезщетения; транспортни разходи; социални разходи за сметка на работодателя, които са обложени по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане.

В облагаемия доход се включва на първо място брутното трудово възнаграждение.

При доходите от трудови правоотношения е предвидено и формиране на месечна данъчна основа, поради това че облагането е авансово, а в края на годината се извършва преизчисляване на данъка. Затова законодателят употребява две понятия „месечна данъчна основа“ (чл. 42, ал. 2 и 3 ЗДДФЛ) и „годишна данъчна основа“ (чл. 25 ЗДДФЛ). Всеки месец доходите от трудови правоотношения се облагат директно „при източника“ си, т. е. там, където се реализират. Данъкът се удържа от работодателя, без дори да се тегли от неговата банкова сметка цялата сума за трудово възнаграждение, а се изтегля само нетната стойност на заплатата - без данъка върху дохода и задължителните осигурителни вноски, които са за сметка на работника или служителя, като данъкът се превежда направо по съответната бюджетна сметка.

Месечната данъчна основа се определя, като облагаемият доход, определен по реда на чл. 24 ЗДДФЛ и начислен за съответния месец, се намалява със определени суми - например с удържаните от работодателя задължителни осигурителни вноски по реда на Кодекса за социално осигуряване, Закона за здравното осигуряване или за задължително осигуряване в чужбина или данъчното облекчение за лица с 50 и над 50 на сто намалена работоспособност, при които полученият облагаем доход се намалява с 660 лв., включително за месеца на настъпване на

неработоспособността и за месеца на изтичане срока на валидност на решението за определяне на намалената работоспособност.

При преизчисляване на годишната данъчна основа съгласно чл. 25 ЗДДФЛ облагаемият доход, придобит от данъчно задълженото лице през данъчната година, също се намалява с удържаните от работодателя задължителни осигурителни вноски, които са за сметка на физическото лице, по реда на Кодекса за социално осигуряване и на Закона за здравното осигуряване, както и с внесените в чужбина задължителни осигурителни вноски.

Годишната данъчна основа за доходите, придобити от „морско лице“, е 10 на сто от определената годишна данъчна основа. „Морско лице“ е физическо лице, заемащо длъжност по трудово правоотношение като член на екипажа на морски кораб, вписан в регистъра на корабите на държава - членка на Европейския съюз, независимо дали се намира на брега или на борда на кораба, притежаващо свидетелство за правоспособност и свидетелство за допълнителна и/или специална подготовка, придобито по реда на наредбата по чл. 87, ал. 1 от Кодекса на търговското корабоплаване.

#### 4.2. Доходи, получени от извършване на самостоятелна стопанска дейност, когато получателят не е търговец

Доходите, получени от самостоятелна дейност на лице, което не е търговец, се облагат съобразно едногодишния период за тяхното реализиране. Към категорията на лицата, извършващи самостоятелна стопанска дейност, без да са търговци, спадат: занаятчиите, ако доходите им не се облагат с патентен данък; лицата, упражняващи свободни професии; лицата, получаващи доходи по извънтрудови правоотношения; лицата, извършващи дейности в областта на селското, горското, ловното и рибното стопанство и др., като за някои категории данъчни субекти законодателят е създал легални определения - за занаятчиите в § 1, т. 28 от ДР на ЗДДФЛ; за лица, упражняващи свободна професия - т. 29; за лица, осъществяващи дейност по извънтрудови правоотношения в т. 30 от ДР на ЗДДФЛ.

Изброените данъчни субекти не водят счетоводство като търговец. Поради това при тях разходите са нормативно-признати и се приспадат като процент, определен по реда на чл. 29 ЗДДФЛ.

Физическите лица, регистрирани като земеделски стопани, могат да изберат доходът от стопанската им дейност да се облага като доход на едноличен търговец. Правото на избор се упражнява чрез подаване на декларация по образец до 31 декември на предходната година. Ако земеделският стопанин е регистриран като такъв през съответната година, той декларира правото за годината на регистрацията си с ГДД по чл. 50 за същата година. Ако не изберат да се облагат като еднолични търговци, земеделските производители приспадат нормативно-признати разходи от получените приходи.

При прилагане на чл. 29 ЗДДФЛ годишната данъчна основа се определя след приспадане на нормативно-признатия размер на разхода, като доходът се намалява с: вносите, които самоосигуряващото се лице е задължено да прави за данъчната година за своя сметка, ако лицето не е самоосигуряващо се - с удържаните задължителни осигурителни вноски, които са за негова сметка, по реда на Кодекса за социално осигуряване и Закона за здравното осигуряване; внесените в чужбина задължителни осигурителни вноски, които са за сметка на физическото лице; вносите, които лицето е задължено да прави за данъчната година за своя сметка по реда на чл. 40, ал. 5 от Закона за здравното осигуряване, когато облагаемият доход по чл. 29 се включва при годишното изравняване на осигурителния доход.

#### 4.3. Доходи от права или имущество

Това са доходи, които не се получават като резултат от извършена активна стопанска, професионална или творческа дейност, а от пасивно притежание на права или имущество.

Не се смята за доход полученото имущество по наследство, завет и дарение, както и полученото имущество с възстановено право на собственост (реституция).

##### *4.3.1. доходи от възмездно предоставяне за ползване на права или имущество*

Облагаеми са наемът, рентата и арендата, които представляват граждански плодове от притежавано имущество или капитали. Но данък

доходите на физическите лица, получени от рента, аренда или друго възмездно предоставяне за ползване на земеделска земя, не се облагат с данък.

Съгласно фикцията на чл. 31, ал. 2 ЗДДФЛ придобитите вноски по договор за лизинг, когато не е предвидено прехвърляне на собствеността, се смятат за доходи от наем. Възнагражденията по договори за франчайз и факторинг, както и по други договори за предоставяне за ползване на права, също се облагат по този ред.

Към гражданските плодове се причислява и лихвата, но лихвите са облагат като доходи от други източници по реда на чл. 35 ЗДДФЛ.

Данъчната основа за доходи от отдадено под наем движимо и недвижимо имущество се определя, като придобитият доход се намалява с 10 на сто разходи (чл. 31 ЗДДФЛ).

Годишната данъчна основа на местни физически лица от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на права и имущество се определя, като облагаемият доход се намалява с вносите, които лицето е задължено да прави за данъчната година за своя сметка по реда на чл. 40, ал. 5 от Закона за здравното осигуряване, когато облагаемият доход по чл. 31 се включва при годишното изравняване на осигурителния доход.

#### *4.3.2. доходи от възмездно прехвърляне на недвижимо имущество*

Облагаем е доходът, получен от възмездно разпореждане - продажба или замяна, с всякакво недвижимо имущество (имоти и сгради), включително ограничени вещни права върху него.

Не са облагаеми доходите, придобити през данъчната година от продажба или замяна на: един недвижим жилищен имот, ако между датата на придобиването и датата на продажбата или замяната са изминали повече от три години, или до два недвижими имота, както и селскостопански и горски имоти, независимо от броя им, ако между датата на придобиването и датата на продажбата или замяната са изминали повече от 5 години. „Недвижим жилищен имот” е този, който към момента на прехвърлянето може да служи за задоволяване на жилищни нужди.

Необлагаем е доходът от продажба или замяна на недвижимо имущество, придобито по наследство, завет и на реституирано имущество, независимо от срока на притежаването му. Не се смята за доход и самото имущество, ако е получено по наследство, завет, дарение или правото на собственост е възстановено.

Основата за облагане се определя по сложен начин, като са предвидени и формули. Облагаемият доход се определя, като положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване на имуществото се намалява с 10 на сто разходи.

Продажната цена включва всичко придобито от лицето във връзка с продажбата/замяната, включително възнаграждение, различно от пари. Когато продажната цена се плаща на части в различни данъчни години, за всяка от тези данъчни години облагаемият доход се определя по формула.

#### *4.3.3. Доходи от възмездно прехвърляне на движимо имущество*

Облагаем е доходът, получен от разпореждане с:

а) пътни, въздухоплавателни и водни превозни средства;  
б) произведения на изкуството, предмети за колекции и антикварни предмети, като за определянето на тези понятия се прилагат дефинициите на ЗДДС съгласно изричния текст на § 1, т. 10 от ДР на ЗДДФЛ.

Облагаем е доходът от движимо имущество, предадено на лица, които имат право да извършват събиране, транспортиране, оползотворяване или обезвреждане на отпадъци в съответствие със Закона за управление на отпадъците. Този доход обаче се облага с окончателен данък. Облагаемата основа е брутната сума на дохода, придобит от лицето при продажба или замяна на такова движимо имущество.

При продажба или замяна на пътни, въздухоплавателни и водни превозни средства, произведения на изкуството, предмети за колекции и антикварни предмети облагаемият доход се определя като положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване. Продажната цена и цената на придобиване се определят по същите начини като при продажба или замяна на недвижимо имущество.

#### *4.3.4. доходи от капитали и предприятия*

В ЗДДФЛ се съдържат случаи на необлагаемост на такива доходи. Например необлагаема е печалбата от разпределените под формата на нови дялове и акции в търговски дружества, както и разпределените печалба или друг източник на собствен капитал под формата на увеличаване на номиналната стойност на съществуващите дялове и акции.

Облагаемият доход от продажба или замяна на акции, дялове, компенсаторни инструменти, инвестиционни бонове и други финансови активи, както и от търговия с чуждестранна валута е разликата между реализираните през годината печалби и загуби. Печалбите и загубите се определят за всяка конкретна сделка, като продажната цена се намалява с цената на придобиване на финансовия актив.

Когато финансови активи от един вид, издадени от едно лице, са с различни цени на придобиване и впоследствие се продава част от тях и не може да бъде доказано коя част се продава, цената на придобиване на всеки един от тях е средно претеглената цена, определена въз основа на цената на придобиване на държаните към датата на продажбата финансови активи от същия вид и издател. Продажната цена включва всичко придобито, а цената на придобиване се определя съгласно правилата на чл. 33, ал. 6 ЗДДФЛ.

Когато се прехвърля като цяло предприятие на едноличен търговец и този търговец се заличава, данъчната основа е положителната разлика между определената с договора продажна цена и собствения капитал на предприятието. Съгласно § 1, т. 32 от ДР на ЗДДФЛ "собствен капитал на предприятието" е разликата между балансовата стойност на активите и балансовата стойност на пасивите на предприятието на едноличния търговец.

Годишната данъчна основа за всички посочени доходи от прехвърляне на права или имущество се определя, като облагаемият доход по чл. 33, придобит през данъчната година, се намалява с вносите, които лицето е задължено да прави за данъчната година за своя сметка по реда

на чл. 40, ал. 5 от Закона за здравното осигуряване, когато облагаемият доход по чл. 33 се включва при годишното изравняване на осигурителния доход.

#### 4.4. Други доходи

В т. 6 на чл. 35 е уредено, че са облагаеми доходите от всички други източници, които не са изрично посочени като облагаеми и не са обложени с окончателен данък, като поради наличието на тази точка изброяването в чл. 36 не е изчерпателно, но изрично са посочени: обезщетения за пропуснати ползи и неустойки с такъв характер; парични и предметни награди от игри, състезания и конкурси, които не са предоставени от работодател и възложител; лихви, в т. ч. съдържащи се във вноските по лизинг, с изключение на придобитите от местни физически лица доходи от лихви по банкови сметки, които лихви се облагат с данък при източника, начисляван от банките; производствени дивиденти от кооперации; упражняване на права на интелектуална собственост по наследство.

Облагаемият доход по чл. 35 ЗДДФЛ е брутната сума на доходите. Годишната данъчна основа се определя като доходът, придобит през данъчната година, се намалява с вноските, които лицето е задължено да прави за своя сметка по реда на чл. 40, ал. 5 от Закона за здравното осигуряване, когато облагаемият доход по чл. 35 се включва при годишното изравняване на осигурителния доход.

#### 4.5. Определяне на облагаемия общ годишен доход

След като се определи годишната данъчна основа за всеки от изброените по-горе доходи, трябва да се определи общата годишна данъчна основа по чл. 17 ЗДДФЛ, която е сумата от годишните данъчни основи по чл. 25, 30, 32, 34 и 36, намалена с предвидените данъчни облекчения по глава четвърта от ЗДДФЛ.

Съгласно чл. 18, ал. 1 ЗДДФЛ общата годишна данъчна основа се намаля със 7920 лв. за лица с 50 или над 50 на сто намалена работоспособност, определена с влязло в сила решение на компетентен орган.

В чл. 19, ал. 1 ЗДДФЛ е предвидено общо облекчение за лични вноски за доброволно осигуряване и застраховане.

От гледна точка на данъчния субект - физическото лице, направените вноски представляват разходи. Сумата на годишните данъчни основи се намалява с направените през годината лични вноски за доброволно осигуряване в общ размер до 10 на сто от сумата на годишния доход. В същия размер се намалява доходът и с премии/вноски по договори за застраховки "Живот". Получените суми от доброволно осигуряване и застраховане обаче представляват доход за физическото лице. Направените вноски се намаляват от облагаемия доход и когато по споразумение с лицата се променя застрахователното/осигурителното дружество и прехвърлянето на набраните до този момент средства се извършва по банков път.

Не се ползва данъчно облекчение за вноските, направени от данъчно задълженото лице в полза на трето лице.

Годишната данъчна основа се определя като облагаемият доход се намали с внесените през годината за сметка на лицето осигурителни вноски по чл. 9а от Кодекса за социално осигуряване (платени вноски за времето на обучение на лицата, завършили висше или полувисше образование, или от лица, на които не им е достигал 5-годишен осигурителен стаж за придобиване право на пенсия).

Годишната данъчна основа се намалява и с дарения до размерите и при спазване на условията и реда на чл. 22 ЗДДФЛ.

Местните физически лица могат да ползват данъчно облекчение за млади семейства, като приспадат от сумата от годишните данъчни основи направените през годината лихвени плащания по ипотечен кредит за закупуване на жилище, като това е случай, при който чуждестранни физически лица не могат облекчението.

Местните физически лица и чуждестранните физически лица, установени за данъчни цели в държава - членка на Европейския съюз, или в друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, ползват данъчно облекчение за деца.

Сумата от годишните данъчни основи на местни физически лица и

на чуждестранни физически лица, установени за данъчни цели в държава - членка на Европейския съюз, или в друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, се намалява с 2000 лв. за отглеждане на дете с 50 и с над 50 на сто вид и степен на увреждане, определени с влязло в сила решение на компетентен орган.

#### 4.6. Печалбата при физически лица-търговци и земеделски производители по чл. 29а ЗДДФЛ

В чл. 26, ал. 1 ЗДДФЛ законодателят е предвидил, че по един и същ ред се формира облагаемата основа за данъка върху доходи при едноличните търговци и за корпоративния данък при юридическите лица. По същия ред се облагат физически лица, регистрирани като земеделски производители, избрали реда за облагане като търговци, както и физическите лица, които не са регистрирани като ЕТ, но извършват търговска дейност. Облагаема основа се формира по този ред, когато посочените лица не извършват дейности, облагаеми с алтернативни данъци по ЗКПО или с патентни данъци по ЗМДТ.

Облагаемият доход е формираната по реда на ЗКПО данъчна печалба. Печалбата включва и финансовия резултат от прехвърляне на предприятието, без заличаване на едноличния търговец от търговския регистър.

Тъй като търговците и лицата по чл. 29а ЗДДФЛ формират облагаемата си основа по реда на ЗКПО, при липса на счетоводни документи те не могат да приложат нормативно определените разходи по чл. 29 ЗДДФЛ, които те се отнасят за физически лица-нетърговци. Също така и общата разпоредба на чл. 13 ЗДДФЛ относно необлагаемите доходи не се прилага за лицата, които формират годишна данъчна основа по чл. 28 ЗДДФЛ, съгласно ал. 5 на чл. 13 и по този начин се постига еднаквост с облагането на другите предприятия, тъй като ЗКПО не предвижда общ текст, в който да урежда необлагаеми доходи.

При формиране на облагаемата основа не се отчита счетоводният финансов резултат, формиран от дейности, които се облагат с алтернативни данъци по ЗКПО или с патентни данъци и данък върху таксиметров превозна пътници по ЗМДТ.

При лицата, които формират годишна данъчна основа по чл. 28 ЗДДФЛ, съществува една особеност в имуществото и в начина на извършване на дейността. Понякога вещи, които са придобити от физическото лице в качеството му на гражданин, а не на едноличен търговец, се използват за стопанската дейност на неговото предприятие. Също така дейността на земеделските производители често се извършва от цялото семейство. Затова законодателят регламентира изчерпателно възможните хипотези, при които имуществото се ползва за стопанска дейност, оценяването на това имущество и отражението, което то дава за формиране на данъчната основа при дохода на едноличния търговец.

Физическо лице - собственик на предприятието на едноличния търговец, може да включи в имуществото на едноличния търговец придобити от него движими и недвижими вещи, които: не са в режим на съсобственост или са част от съпружеска имуществена общност. Ако вещта е съпружеска имуществена общност, другият съпруг декларира с нотариално заверена декларация съгласието си за включване на вещта в имуществото на едноличния търговец.

Вещите се завеждат в счетоводството по документално доказаната им цена на придобиване. Ако впоследствие вещите бъдат изключени от имуществото на едноличния търговец и преминат към физическото лице - собственик, за данъчни цели се смята, че е извършена продажбата им по пазарни цени.

Годишната данъчна основа по чл. 28, ал.1 ЗДДФЛ се определя, като облагаемият доход за данъчната година се намалява с вносите, които самоосигуряващото се лице е задължено да прави за данъчната година за своя сметка по реда на КСО и 330, както и с внесените в чужбина задължителни осигурителни вноски за негова сметка.

Съгласно чл. 28, ал. 2 ЗДДФЛ годишната данъчна основа се намалява с:

а) вносите/премиите за доброволни осигуровки и застраховки до 10 на сто от годишната данъчна основа, като тези 10 на сто се определят поотделно за доброволни осигуровки и за застраховки;

б) разликата между 7920 лв. и размера на ползваното облекчение за лице с намалена работоспособност;

в) разликата между направените през годината осигурителни вноски по чл. 9а КСО и размера на ползваното облекчение за такива вноски.

#### 4.7. Доходите, облагаеми при източника

По реда на чл. 38 ЗДДФЛ се облагат с данък при източника следните доходи на местни физически лица: дивиденти в полза на едноличен търговец; дивиденти и ликвидационни дялове в полза на местно физическо лице от източник в България или в чужбина.

Данъкът при дивидентите се определя върху брутната сума, определена с решението за разпределение на дивидент.

Данъкът при ликвидационните дялове се определя върху положителната разлика между стойността на ликвидационния дял и документално доказаната цена на придобиване на дела в дружеството/кооперацията.

С окончателен данък се облагат облагаемите доходи, придобити от замяна на акции и дялове във връзка с преобразуване на дружества по глава деветнадесета, раздел II от Закона за корпоративното подоходно облагане:

- от местни физически лица при замяната на акции и дялове в местни търговски дружества за акции и дялове в местни търговски дружества или в търговски дружества в чужбина;

- от местни физически лица при замяната на акции и дялове в търговски дружества в чужбина за акции и дялове в търговски дружества в чужбина или в местни търговски дружества.

С окончателен данък се облага брутната сума на облагаемите доходи от допълнително доброволно осигуряване, от доброволно здравно осигуряване и от застраховки "Живот", когато тези суми се получават обратно, освен ако не е ползвано данъчно облекчение за вносните/премиите, които са били правени.

С окончателен данък се облагат още:

- придобитите от член на кооперация облагаеми доходи от лихви по заеми към кооперацията;
- доходите от наем или друго възмездно предоставяне на имущество в режим на етажна собственост с форма на управление общо събрание на собствениците, начислени/изплатени от предприятия и самоосигуряващи се лица;
- брутната сума на придобитите от местни физически лица доходи от лихви по банкови сметки.

#### 4.8. Документално доказване на данък, удържан в чужбина за доходи на местни лица

Документалното доказване на внесен в чужбина данък при източника при прилагане на метода на данъчния кредит става с документ, като например удостоверение от чуждестранната данъчна администрация или от лицето, удържало данъка при източника. Например, при удържан данък върху лихвите за депозити в търговски банки в чужбина, удостоверилието може да се издаде от банката, която е изплатила лихвите и удържала данъка. При прилагане на метода „освобождаване с прогресия“ местните физически лица не са задължени да представят доказателства за размера на внесения данък, тъй като при този метод се ползва данъчно облекчение за целия получен доход в чужбина и размерът на удържания в чужбина данък е без значение.

#### **5. Деклариране**

Физическите лица подават годишна данъчна декларация (ГДД) по чл. 50 ЗДДФЛ за: придобитите през годината доходи, подлежащи на облагане с данък върху общата годишна данъчна основа; придобитите през годината доходи, подлежащи на облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 28 ЗДДФЛ; доходите, подлежащи на облагане с патентен данък и/или данък върху таксиметров превоз на пътници по ЗМДТ; доходите по чл. 13, ал. 1, т. 29.

Местните физически лица подават данъчна декларация по чл. 50 ЗДДФЛ и за: придобитите от източник в чужбина доходи от дивиденти, ликвидационни дялове и доходи от доброволно осигуряване и от застраховки „Живот”; притежаваните акции и дялови участия в дружества, място на стопанска дейност, определена база и недвижима собственост в чужбина; предоставени/получени парични заеми в определени размери.

Образецът на годишната данъчна декларация за дохода се утвърждава ежегодно със заповед на министъра на финансите и се обнародва.

Задължението за подаване на годишна данъчна декларация за дохода не се отнася до всички физически лица. Например, не подават данъчна декларация физическите лица, които са получили доходи от трудови правоотношения, когато работодателят по основното трудово правоотношение е определил годишния размер на данъка за всички придобити през годината доходи от трудови правоотношения и пълният размер на данъка за данъчната година е удържан до 31 януари на следващата година.

Доходите се декларират за годината на получаването им независимо за кой период се отнасят. Принципът на паричния поток не се отнася до физическите лица- търговци и другите лица, които формират данъчна основа по чл. 28 ЗДДФЛ. В този случай е без значение получаването на дохода, тъй като водещ е принципът на начисляването.

С данъчната декларация по чл. 50 ЗДДФЛ се декларираат и разходите, обложени с данък върху разходите по реда на ЗКПО - физическите лица-търговци и лицата по чл. 29а ЗДДФЛ.

Алтернативните данъци на едноличните търговци се декларираат с декларация по реда на ЗКПО, която се подава по постоянен адрес на лицето.

Едноличните търговци и другите физически лица, извършващи стопанска дейност като търговци по смисъла на Търговския закон, и лицата по чл. 29а ЗДДФЛ прилагат към ГДД годишен отчет за дейността, освен ако не са извършвали дейност или не са отчели приходи или разходи.

Заедно с ГДД физическите лица представят и други декларации и различни документи: например за данък, удържан и внесен от платеца на дохода през годината, се прилагат служебни бележки.

Годишната данъчна декларация за дохода се подава в срок до 30 април на годината, следваща годината, за която се декларира доходът.

Годишната данъчна декларация за дохода се подава в ТД на НАП по постоянен адрес на местното физическо лице, включително едноличния търговец. Декларация подава и законният представител за доходите на малолетно, непълнолетно или поставено под запрещение лице, и наследниците за доходите на починал наследодател.

## 6. Внасяне

### 6.1. Авансово внасяне

В редица случаи съществува задължение за авансово внасяне на данъка - например работодателите внасят ежемесечно данъка върху заплатите на своите работници или служители.

В някои случаи получителят на дохода също внася данъка авансово - до края на месеца, следващ съответното тримесечие на годината. Авансовите плащания се приспадат от окончателно определения годишен данък.

### 6.2. Окончателно внасяне след изтичане на данъчната година

Физическите лица, които са задължени да подадат годишна данъчна декларация за доходите, внасят окончателния годишен данък до 30 април на годината, следваща годината на придобиване на дохода. Данъкът се внася по сметка на ТД на НАП по постоянен адрес на местното физическо лице, включително регистрираното като едноличен търговец.

### 6.3. Внасяне на данъците при източника

Данъчната ставка е 10 на сто, каквата е данъчната ставка и при авансовото и годишното данъчно облагане, с изключение на ставката при дивиденти и ликвидационни дялове, която е 4 на сто, и ставката от 7 на сто, когато се облагат суми, получени след изтичане на срока на договор за застраховка "Живот", който е бил за срок 15 или повече години.

Принципно положение при тези доходи е, че данъкът се удържа и внася от платеца на дохода в ТД на НАП, където този платец е регистриран. Най-често данъкът се внася до края на месеца, през който доходът начислен, до края на месеца, следващ месеца или тримесечието, през което доходът е платен.

**Изложението е съобразено с действащата към 1 януари 2018 г. нормативна уредба.**

#### **ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА:**

1. Славков, Б., Семейно подоходно облагане, Приложение към сп. "Финанси и право", 2004, кн. 1
2. Димитрова, В., Данъчно третиране на получените от лицата обезщетения, изплащани по силата на трудови или приравнени към трудовите правоотношения, Финанси и право, 2004, кн. 4,
3. Динева, Д., Ползване на данъчно облекчение за лични вноски за доброволно осигуряване и застраховане, Финанси и право, 2007, кн. 7, с. 39
4. Мермерска, Л., Нови моменти при облагането на т. нар. "други доходи", изплащани от предприятията на местни физически лица, Финанси и право, 2007;
5. Мермерска, Л., Коментар на промените в Закона за данъците върху доходите на физическите лица, в сила от 01.01.2011 г., В: Новото данъчно законодателство през 2011 година, С., 2011, с. 290;
6. Мермерска, Л., Данъчен режим по ЗДДФЛ на продажбата на недвижимо имущество, Финанси и право, 2011, кн. 5;
7. Минкова, Г., Данъчни задължения, С., 2012;
8. Решение № 6395/2011 г. по а.д. № 12615/2010 г. на ВАС;
9. Решение № 10250/2009 г. на ВАС;
10. Решение № 9245/2009 г. на ВАС; Решение № 2039/2008 г. на ВАС;
11. Решение № 9720/2011 г. по а.д. № 106/2011 г. на ВАС;

**12.** Тълкувателно решение № 2 от 27.12.2001 г. на ВКС по гр. д. № 2/2001 г.;

**13.** Писмо № 1-13/4.02.2011 г. на НАП относно прилагане на Закона за данъците върху доходите на физическите лица за доходи от наем; Указание № УК-2/23.03.2011 г. на Министерството на финансите

## ТЕМА 4 - КОРПОРАТИВНО ОБЛАГАНЕ

### 1. Правна уредба

В Република България корпоративният данък се ureжда в Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, в който са възприети основни принципи, приложими и в другите държави членки на Европейския съюз.

### 2. Обект на облагане

Обект на облагане по реда на ЗКПО е:

- печалбата;
- определени разходи;
- определени дейности.

### 3. Данъчно задължени лица

Данъчно задължени са местните и чуждестранни юридически лица. Неперсонифицираните дружества и осигурителните каси, създадени на основание чл. 8 от Кодекса за социално осигуряване, се приравняват на юридическите лица

Местните юридически лица са тези, които:

- са учредени съгласно българското законодателство;
- са дружествата, учредени съгласно Регламент (ЕО) № 2157/2001 на Съвета, и кооперациите, учредени съгласно Регламент (ЕО) № 1435/2003 на Съвета, когато седалището им е в страната и са вписани в български регистър.

Законодателят дефинира понятието „чуждестранни юридически лица“ по пътя на изключването, като в чл. 4, ал. 1 ЗКПО посочва, че това са лицата, които не са местни.

Докато местните юридически лица се облагат с данъци за „световната си печалба“ и доходите си от всички източници в Република България и в чужбина, чуждестранните лица се облагат само за печалбите

от стопанска дейност от място на стопанска дейност /МСД/ и разпореждане с имущество на МСД в Република България. За доходите от източник в чуждестранните чуждестранните лица се облагат с данък при източника, разглеждан в Тема 5, а облагането на юридически лица, местни за Република Румъния, се разглежда в Тема 6.

По реда на ЗКПО формират облагаема основа и начисляват данъци върху разходите и данъци при източника и: еднолични търговци /ЕТ/; физически лица, които не са регистрирани като еднолични търговци, но извършват търговска дейност; регистрирани земеделски производители, избрали реда за облагане като ЕТ, като тези въпроси се разглеждат и в Тема 3. Едноличните търговци се облагат с алтернативни данъци по реда на ЗКПО.

#### **4. Видове данъци**

Извън данъците при източника и данъка върху допълнителните разходи на народните представители, в ЗКПО са уредени още следните видове данъци,::

- а/ корпоративен данък, с който се облагат печалбите;
- б/ данъци върху разходите, с които се облагат определени разходи;
- в/ алтернативни данъци, с които се облагат определени дейности.

#### **5. Определяне на облагаемата основа**

##### **5.1. При печалбата**

Предприятията формират финансов резултат за съответната календарна година, която съвпада с данъчната, по реда на Закона за счетоводството /ЗСч/. Полученият счетоводен финанс резултат /СФР/ на предприятието се преобразува по реда на част втора от ЗКПО. Данъчната основа за определяне на корпоративния данък е данъчната печалба, която е положителният данъчен финансов резултат, получен след преобразуване на СФР.

Тъй като данъчната печалба се основава на формирания СФР, основата при корпоративния данък се определя в съответствие с принципа

на „чистия доход“ (приходите, намалени с разходите) за разлика от облагането на брутния размер на някои доходи и приходи.

Преобразуването на СФР се прави по различни съображения: за постигането на определени икономически цели, за стимулиране на определени инвестиции, за ограничаване на консумативни разходи и т.н. Данъчният закон предвижда намаляване на счетоводния финансов резултат със суми, които съгласно Закона за счетоводството (ЗСч) са приходи, и обратното - увеличаване на счетоводния финансов резултат със суми, които съгласно ЗСч са разходи. В крайна сметка отрицателният СФР след преобразуването му може да стане положителна величина - данъчна печалба, а положителният СФР след преобразуването му може да стане отрицателна величина - данъчна загуба. Данъчната печалба за разлика от счетоводния финансов резултат винаги е положителна величина. Данъчната загуба подлежи на пренасяне последователно до изчерпването ѝ през следващите 5 данъчни години.

#### *5.1.1. данъчни постоянни разлики*

Данъчни постоянни разлики са счетоводни приходи или разходи, които не са признати за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане, поради което СФР се увеличава или намалява с тях, като те не дават отражение върху счетоводните финансови резултати през следващите години. Някои от постоянните разлики са:

##### *a) разходи, несвързани с дейността*

Разходите, несвързани с дейността, трябва да не са с характер на социални и/или представителни, тъй като последните се облагат с данък върху разходите.

Счетоводните разходи за пътуване и престой на физически лица, които са в трудови правоотношения с данъчно задълженото лице или са наети от него по извънтрудови правоотношения, се признават за данъчни цели, когато пътуването или престоят са извършени във връзка с дейността на данъчно задълженото лице.

Към разходите, несвързани с дейността, трябва да се причисли и т. н. „скрито разпределение на печалбата”, като тази хипотеза е уредена в чл. 26, т. 11 ЗКПО като постоянна данъчна разлика. Законодателят е създал легална дефиниция на понятието „скрито разпределение на печалбата” в § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО;

*б) разходи за начислени глоби, конфискации, включително по чл. 307а от Наказателния кодекс и други санкции за нарушаване на нормативни актове, лихвите за просрочие на публични държавни или общински задължения*

Санкциите могат да бъдат установени от административни, наказателни и данъчни нормативни актове, включително и чуждестранни нормативни актове. За да е налице санкция, освен предвидения в нормативния акт наказателен или административноннаказателен състав, трябва да има влязъл в сила акт - присъда, наказателно постановление, решение. Не е необходимо санкцията да е била изплатена. Тя е изискуема с влизането в сила на правораздавателния акт и ако се отнася до данъчен дължник по реда на ЗКПО, трябва да бъде отразена в счетоводството към момента на връчването или съобщаването на влязлия в сила акт.

Финансовият резултат се преобразува и във всички случаи, когато се начисляват лихви за просрочие на публични задължения;

*в) разходи и приходи от липси и брак*

Не се признават за данъчни цели счетоводните разходи от липси на дълготрайни и краткотрайни активи. Не се признават за данъчни цели счетоводните разходи от липси и брак на материални запаси. Докато СФР не се увеличава с разходи от липси на дълготрайни и краткотрайни активи само в случаите на непреодолима сила, то при материалните запаси съществуват и други хипотези - например технологичен брак. Не се признават за данъчни цели счетоводните приходи, възникнали по повод на липси и брак на активи или вземане, свързано с тях, до размера на непризнатите разходи за липси или брак.

По същество на ефективно данъчно облагане подлежи превишението на разходите над приходите. Приходите могат да бъдат получени от обезщетения, платени от материално-отговорни лица, от получени застраховки, от продажба на активите;

#### *5.1.2 данъчни временни разлики*

Данъчните временни разлики са приходи и разходи, които не се признават за данъчни цели в годината на отчитането им, а в следващ данъчен период, когато настъпят определени условия като например:

*а) последващи оценки на вземания и отписване на вземания като несъбирами*

Данъчният закон регламентира случаите на обезценки и преоценки, като целта е да се оказва влияние върху финансовия резултат със суми, които не представляват в истинския смисъл на думата разходи или приходи. Приходите и разходите от последващи оценки на активи и пасиви не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Вземанията са финансови активи, които се оценяват по реда на съответния приложим стандарт.

Приходите и разходите от последващи оценки на вземанията и разходите от отписване на вземания като несъбирами не се признава за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. Формира се данъчна временна разлика, като в това отношение обезценката на вземания не се различава от последващите оценки на активи и пасиви (чл. 34 и 35 ЗКПО).

Моментът на обратното проявление на временната данъчна разлика е регламентиран в чл. 37 ЗКПО - например, изтече давностният срок за вземането - три или пет 5 години от момента, в който вземането е станало изискуемо. Ако давностният срок изтече, предприятието следва да отпише вземането, като разходът от последваща оценка, отчетен в резултат на намаление на стойността на вземането, ще се признае за данъчни цели. За целите на данъчното облагане прекъсването и спирането на давността не се прилагат. Например давност не тече, докато трае съдебният процес

относно вземането. Ако са изминали пет години, а съдебният спор все още не е приключил и вземането не е отписано, разходът се превръща в данъчна постоянна разлика. Обратното проявление не може да се извърши на шестата, седмата и т.н. години, макар че вземането може още да не е погасено по давност с оглед разпоредбите на гражданското право;

*б) провизии за задължения*

Принципът на предпазливостта изисква предприятието да отчете счетоводно някои задължения и да оповести пред своите инвеститори, акционери и други за потенциални предстоящи разходи, свързани с провизиране на задължения. В § 1, т. 19 от ДР на ЗКПО е дадено легално определение на понятието „разходи за провизии на задължения“. Разходите за провизии за задължения не са данъчно признати в годината на счетоводното им отчитане. Те се признават в годината на погасяване на задължението и до размера на погасената му част. В случай че бъдат отчетени приходи или бъдат намалени разходите по повод на провизията с тях се намалява СФР, за да не се получи двойно облагане;

*в) режим на регулиране на слабата капитализация*

В чл. 43 ЗКПО са установени правила относно определяне на максималния размер на разходите за лихви, произтичащи от някои сделки. Ако този максимален размер е превишен, се извършва преобразуване на финансовия резултат за данъчни цели. По смисъла на ЗКПО „лихва“ е доход от всякакъв вид вземания, а съгласно чл. 43, ал. 3 ЗКПО разходите за лихви включват всички финансови (лихвени) плащания. Затова режимът на слабата капитализация ще се приложи и за продажбите на изплащане, при които се начисляват лихви като част от договорената цена, както и за всички такси и комисионни по предоставено финансиране. Например при отпускане на банков заем банката събира еднократно такса за управление на кредитите, чийто размер се определя като процент от стойността на предоставения кредит. Тази такса също попада в обхвата на подлежащите на регулиране суми по метода на слабата капитализация.

При режима на регулиране на слабата капитализация лихвата произтича от правоотношения, възникващи във връзка с финансиране с привлечен капитал. По начало от тези правоотношения законодателят е изключил финансовия лизинг и банковия кредит.

Не се регулират за данъчни цели и наказателните лихви за закъснели плащания и неустойки, и лихвите, непризнати за данъчни цели на друго основание. Като пример за разходи за лихви, непризнати на друго основание, се сочат лихвите, към които е приложен режимът за предотвратяване на отклонението от данъчно облагане.

Не се регулират и лихви и други разходи по заеми, ако са капитализирани в стойността на актив.

#### *5.1.3. суми, участващи при определяне на данъчния финансов резултат*

Някои суми не могат да бъдат разглеждани като данъчни постоянни или временни разлики, но с тях се преобразува СФР (чл. 44-476 ЗКПО). Например с разпоредбата на чл. 47 е регламентирано приспадането на данъчен кредит за наличните активи към датата на регистрацията или повторната регистрация по ЗДДС. Някои лица завеждат счетоводно придобитите преди регистрацията по ЗДДС активи по цена на придобиване с включен ДДС, а други - заделят ДДС в разчетна сметка. Във връзка с регистрация или пререгистрация по ЗДДС, задълженото лице има право да приспадне данъчен кредит за наличните към датата на регистрацията активи, като проблемите, възникващи с оглед корпоративното облагане, се решават с чл. 47 ЗКПО.

#### *5.1.4. амортизации*

Счетоводни амортизации се начисляват за дълготрайните материални и нематериални активи. Амортизации не се начисляват върху определени активи. Например върху времево неограничени природни ресурси като гори, пасища, ливади и терени, води и водоеми, ефир и други и природни ресурси, които се възстановяват във времето, без да е необходима намесата на ползвашите ги предприятия.

Данъчният закон въвежда собствени понятия за данъчни амортизируеми активи, за максимално признатия данъчен размер на годишни данъчни амортизационни норми, за съставяне на данъчен амортизационен план, който е различен от счетоводния амортизационен план. Данъчният амортизационен план е данъчен регистър, в който се отразява информацията, определена съгласно изискванията на ЗКПО, за процеса на придобиване, последващо водене, амортизиране и отписване на данъчните амортизируеми активи.

Данъчен дълготраен материален актив е амортизируем актив съгласно Националните счетоводни стандарти, чиято стойност е равна или превиши по-ниската стойност от: стойностния праг на същественост, определен в счетоводната политика на предприятието; седемстотин лева.

За да бъде определен един актив като данъчен дълготраен нематериален актив, се изиска същата стойност, но характеристиката на един актив като дълготраен нематериален се съдържа в самия данъчен закон.

Данъчна амортизируема стойност на актива е равна на неговата историческа цена, намалена с включените в нея начисленi провизии и дарения, свързани с актива.

В чл. 55 ЗКПО са определени максимално признати годишни данъчни амортизационни норми по категории данъчни амортизируеми активи.

### 5.2. При разходите

С данък се облагат:

- представителните разходи, свързани с дейността;
- социалните разходи, предоставени в натура на работници и служители и лица, наети по договор за управление и контрол (наети лица);
- разходите в натура, свързани със собствени, наети и/или предоставени за ползване активи..

### 5.3. При дейностите

С алтернативни данъци се облагат хазартните дейности; дейностите по опериране с кораби; приходите на бюджетни предприятия. Данъкът е с

различна ставка, като в някои случаи се определя като твърда сума - например 500 лв. за тримесечие за игрален автомат в игрална зала или казино.

#### 5.4. При източника

С 5 на сто данък при източника се облагат:

- дивидентите - върху тяхната брутна сума;
- ликвидационните дялове - върху разликата между пазарната цена

на подлежащото на получаване от съответния акционер или съдружник и документално доказаната цена на придобиване на акциите или дяловете му.

Дивидентите и ликвидационните дялове се разпределят от местни юридически лица в полза на: чуждестранни юридически лица, които нямат място на на стопанска дейност в страната; местни юридически лица, които не са търговци, включително на общини. Данъкът е окончателен и се удържа от местните юридически лица, разпределящи дивиденти или ликвидационни дялове.

### **6. Деклариране**

Образците на декларации се утвърждават със заповед на министъра на финансите и се обнародват в "Държавен вестник", като подаването им се извършва само по електронен път.

#### 6.1. Годишна данъчна декларация /ГДД/

С ГДД се декларират дължимия корпоративен данък и данъците върху разходите.

Декларацията се подава от:

а) данъчно задължените лица в срок до 31 март на следващата година в териториалната дирекция /ТД/ на НАП по регистрация на лицето;

б) приемашите и новоучредените дружества в случаите на преобразуване (без преобразуване чрез промяна на правната форма) в 30-дневен срок от датата на преобразуване;

в) ликвидатора или синдика на прекратените чрез ликвидация или несъстоятелност юридически лица, като моментът или срокът за подаване се определят по правилата на чл. 162 ЗКПО.

Към годишната данъчна декларация се прилагат различни документи, но основният от тях е годишният отчет за дейността. Годишна данъчна декларация и годишен отчет за дейността не подават данъчно задължените лица, които през данъчния период не са осъществявали дейност по смисъла на Закона за счетоводството.

Към декларацията се прилагат доказателства за размера на внесените в чужбина данъци, освен когато в СИДДО е предвиден метод за избягване на двойното данъчно облагане „освобождаване с прогресия”.

Чуждестранно юридическо лице, извършващо дейност в страната чрез място на стопанска дейност, посочва в годишната данъчна декларация идентификационни данни за собствениците, акционерите или съдружниците в чуждестранното юридическо лице и за размера на тяхното участие, когато размерът на това участие е над 10 на сто.

#### 6.2. Декларации за авансови вноски за корпоративен данък

Авансовите вноски за текущата календарна година се декларират с ГДД за предходната календарна година.

Определените тримесечни авансови вноски за текущата календарна година от новоучредено в резултат на преобразуване дружество се декларират с декларация по образец в срока за извършване на първата авансова вноска след преобразуването.

Определените тримесечни авансови вноски за текущата календарна година от новоучредено дружество в случаите по чл. 83, ал. 3 ЗКПО се декларират с декларация по образец в срока за извършване на първата избрана тримесечна авансова вноска.

Данъчно задължените лица могат да подават декларация по образец за намаляване или увеличаване на авансовите вноски за корпоративен данък, когато смятат, че те ще се отличават от дължимия годишен размер. Декларацията се подава в срока за извършване на първата авансова вноска след преобразуване по реда на глава деветнадесета ЗКПО, когато е налице промяна в размера на определените от приемащото дружество след преобразуването авансови вноски.

### **6.3. Декларация за данък върху доходите**

Лицата, задължени да удържат и внасят данък при източника по чл. 194 ЗКПО, декларират дължимия данък за тримесечието с декларация по образец в срок до края на месеца, следващ тримесечието, като тези въпроси се разглеждат в Тема 5.

### **6.4. Декларации за алтернативните данъци**

За алтернативните данъци се подават отделни данъчни декларации, като сроковете са най-често до 31 март на следващата година, но има и други срокове - например до 15-о число на месеца, следващ тримесечието при данъка за игри с игрални автомати.

Тъй като плащането на алтернативен данък за дейността по опериране на кораби може да бъде избрано, лицата упражняват правото си на избор чрез подаване на декларация по образец до 31 декември на предходната година.

## **7. Внасяне**

### **7.1. Авансови вноски**

При корпоративния данък се правят авансовите вноски на едномесечен или тримесечен период. Вноските се изчисляват по формули на базата на прогнозна данъчна печалба за текущата година. Ставката е 10 на сто.

Могат да не правят авансови вноски правят лицата, чиито нетни приходи от продажби за предходната година не превишават 300 000 лв., както и новоучредените лица за годината на учредяването им, с изключение на новоучредените чрез преобразуване по Търговския закон.

Месечните авансови вноски се правят от данъчно задължени лица, чиито нетни приходи от продажби за предходната година превишават 3 000 000 лв., останалите лица правят тримесечни авансови вноски.

Месечните авансови вноски се внасят: за месеците януари, февруари и март - в срок до 15 април на текущата календарна година; за месеците от април до декември - в срок до 15-о число на месеца, за който се отнасят.

Тримесечните авансови вноски за първото и второто тримесечие се внасят до 15-о число на месеца, следващ тримесечието, за което се

отнасят, а за третото тримесечие - в срок до 15 декември. За четвъртото тримесечие не се прави тримесечна авансова вноска.

Авансовите вноски се преотстъпват на лицата, на които се преотстъпва и годишният размер на корпоративния данък. Преотстъпва се съответната пропорционална част от дължимите авансови вноски.

#### **7.2. Окончателен корпоративен данък**

Данъчната ставка е 10 на сто.

Окончателен корпоративен данък се начислява както след приключване на данъчната година, така и при прекратяване в течение на годината. Корпоративният данък за съответната година се внася в срок до 31 март на следващата календарна година, след като се приспаднат сумите на платените авансови вноски.

В редица случаи определеният корпоративен данък не се внася изцяло или частично в бюджета, а остава на разположение на данъчно задълженото лице. Тези хипотези са уредени в глава двадесет и втора „Преотстъпване и освобождаване от облагане с корпоративен данък“ на ЗКПО и представляват изключение от правилото, че начислените корпоративни данъци подлежат на внасяне в бюджета в определени срокове.

#### **7.3. Данъци върху доходите**

Данъкът върху дивиденти и ликвидационни дялове е окончателен и се удържа от лицата, които ги разпределят, като тези въпроси се разглеждат в Тема 5.

#### **7.4. Данъци върху разходите**

Данъците върху разходите се начисляват при данъчна ставка 10 на сто.

Данъкът върху разходите се внася до 31 март на следващата година.

#### **7.5. Данъци върху дейностите**

Тези данъци се внасят в различни срокове, подобно на тяхното деклариране.

**Изложението е съобразено с действащата към 1 януари 2018 г. нормативна уредба.**

## ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА:

1. Георгиева, А., Регулиране на слабата капитализация по чл. 43 ЗКПО, Финанси и право, 2011, кн. 10;
2. Георгиева, А., Цв. Янкова, Коментар на новия ЗКПО, В: Новото данъчно законодателство през 2007 година, С., 2007;
3. Евлогиев, Е., Правно, счетоводно и данъчно третиране на загубите от минали години, Седмичен законник, 2005, бр. 22;
4. Кучев, С., Ю. Кучев, Данъчно право, С., 1999;
5. Мермерска, Л., Непризнаване на счетоводни приходи, свързани с непризнати за данъчни цели разходи по чл. 26 ЗКПО, Финанси и право, 2010, кн. 9;
6. Минкова, Г., Данъчни задължения, С., 2012
7. Петков, Г., Лихви за просрочие на авансови вноски за корпоративен данък по ЗКПО, Финанси и право, 2004, кн. 9;
8. Симеонов, И., Слабата капитализация - облекчения и нови ограничения, Финанси и право, 2007, кн. 4;
9. Симеонов, И., Увеличения на финансовия резултат с постоянните данъчни разлики, Финанси и право, 2003, кн. 11;
10. Симеонов, И., Признаване на приходи и разходи от последващи оценки на вземания, съгласно новия ЗКПО, Финанси и право, 2007, кн. 2;
11. Филипов, В., Practически проблеми, свързани с приложението на чл. 26, т. 6 и чл. 27, ал.1, т. 2 ЗКПО след 01.01.2010 г., Финанси и право, 2011, кн. 8;
12. Янкова, Цв., Промени в ЗКПО, свързани с данъчното третиране при корекции на грешки, Финанси и право, 2011, кн. 2;
13. Решение № 33/26.07.2010 г. по а.д. № 897/2010 г. на АС - Велико Търново, 3-ти състав;
14. Решение № 921/2008 г. по а.д. № 9904/2007 г. на ВАС;
15. Решение № 1341/2008 г. по а. д. № 10773/2007 г. на ВАС.

## ТЕМА 5 - ДАНЪЦИ ВЪРХУ ДОХОДИТЕ И ПЕЧАЛБАТА НА ЧУЖДЕСТРАННИ ЛИЦА

### 1. Правна уредба

В Република България данъчното облагане на доходите на чуждестранните лица се ureжда в Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ - по отношение на чуждестранните физически лица, и в Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ - по отношение на чуждестранните юридически лица.

### 2. Обект на облагане

Обект на облагане са доходите на чуждестранни лица от източник в Република България.

### 3. Чуждестранни лица

Законодателят дефинира понятието „чуждестранни лица“ по пътя на изключването, като в чл. 5 ЗДДФЛ в чл. 4, ал. 1 ЗКПО посочва, че това са лицата, които не са местни. Чуждестранни *физически лица* са тези, при които е налице поне една от следните хипотези:

- нямат постоянен адрес в България, който адрес се определя съгласно Закона за българските лични документи;
- пребивават на територията на България по-малко от 183 дни през всеки 12-месечен период. Денят на излизане и денят на влизане в страната се смятат поотделно. Престой в България единствено с цел обучение или медицинско лечение не се смята за пребиваване;
- не са изпратени в чужбина от българската държава, от нейни органи и/или организации, от български предприятия, и не са членовете на техните семейства;
- чийто център на жизнени интереси не се намира в България.

Центрът на жизнените интереси се намира в България, когато интересите

на лицето са тясно свързани със страната. При тяхното определяне могат да се вземат предвид семейството, собствеността, мястото, от което лицето осъществява трудова, професионална или стопанска дейност, и мястото, от което управлява собствеността си.

Чуждестранни юридически лица са тези, при които е налице поне една от следните хипотези:

- не са учредени съгласно българското законодателство;
- не са дружествата, учредени съгласно Регламент (ЕО) № 2157/2001 на Съвета, и кооперациите, учредени съгласно Регламент (ЕО) № 1435/2003 на Съвета, когато седалището им е в страната и са вписани в български регистър

#### **4. Видове облагаеми доходи и печалби**

За разлика от местните лица, които се облагат за „световния си доход“ или „световната си печалба“, чуждестранните лица са носители на задължението за данъци само ако доходите им са придобити от източници в Република България.

При физическите лица, когато доходът се облага при източника не се вземат предвид обстоятелствата за необлагаемост по чл. 13 ЗДФЛ, което означава, че в тези случаи доходите на чуждестранните физически лица се третират като облагаеми. Ако обаче доходите са начислени/изплатени в полза на чуждестранни физически лица, установени за данъчни цели в държава - членка на Европейския съюз или в друга държава - членка на Европейското икономическо пространство и попадат в приложното поле на чл. 13 ЗДФЛ, те не са облагат с данък.

Чуждестранните физически лица могат да ползват данъчни облекчения по Глава четвърта от ЗДФЛ, като облекченията по чл. 22а, 22в и 22г ЗДФЛ се ползват само от чуждестранни физически лица, установени за данъчни цели в държава - членка на Европейския съюз, или в друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство. Облекченията се ползват с подаване на данъчна декларация по чл. 50 ЗДФЛ, към която се прилагат съответните доказателства.

## 5. Начини на облагане

Начините на облагане на доходите на чуждестранни лица са два:

- а/ данъкът се определя по общия ред;
- б/ данъкът се удържа при източника.

### 5.1. Облагане на чуждестранните лица по общия ред

*5.1.1. облагане на чуждестранните физически лица с данък върху дохода*

Данъкът се определя по общия ред на ЗДДФЛ, когато става дума за доходи, получавани по продължаващи правоотношения или дейност, въпреки че периодът, през който доходите се получават, е ограничен в рамките на по-малко от 183 дни в рамките на всеки 12 месечен период. Такива са:

- доходите от труд, положен на територията на Република България, с изключение на доходите от управление и контрол, от участие в управителни и контролни органи на предприятия, които се облагат с окончателен данък по реда на чл. 37 ЗДДФЛ;

- доходите от услуги, извършени на територията на Република България, с изключение на възнаграждения за технически услуги, на възнагражденията за дейност, извършена на територията на страната от чуждестранни физически лица - общественици, дейци на науката, изкуството, културата и спорта, включително когато доходът е изплатен/начислен чрез трето лице като импресарска агенция, продуцентска къща и други посредници, които се облагат с окончателен данък по реда на чл. 37 ЗДДФЛ;

- доходите от самостоятелна стопанска дейност, които произтичат от дейност чрез определена база на територията на Република България или от разпореждане с имуществото на такава определена база.

„Определена база“ е:

- определено място, чрез което чуждестранно физическо лице извършва цялостно или частично независими лични услуги или упражнява свободна професия в страната, като например архитектурно ателие, зъболекарски кабинет, адвокатска или друга кантора на консултант, офис на независим одитор или счетоводител;

- трайно извършване на независими лични услуги или упражняване на свободна професия в страната, дори когато чуждестранно физическо лице не разполага с определено място.

#### **5.1.2. облагане на чуждестранните юридически лица с корпоративен данък**

Корпоративен данък се начислява върху печалбата на чуждестранните юридически лица от място на стопанска дейност в Република България или от разпореждане с имущество на такова място на стопанска дейност.

"Място на стопанска дейност" е:

а) определено място (собствено, наето или ползвано на друго основание), посредством което чуждестранно лице извършва цялостно или частично стопанска дейност в страната, като например: място на управление; клон; търговско представителство, регистрирано в страната; офис; кантора; ателие; завод; работилница (фабрика); магазин; склад за търговия; сервиз; монтажен обект; строителна площадка; мина; кариера; сонда; петролен или газов кладенец; извор или друг обект на извлечане на природни ресурси;

б) извършването на дейност в страната от лица, упълномощени да сключват договори от името на чуждестранни лица, с изключение на дейността на представителите с независим статут по глава шеста от Търговския закон;

в) трайно извършване на търговски сделки с място на изпълнение в страната, дори когато чуждестранното лице няма постоянен представител или определено място.

#### **5.2. Облагане на чуждестранните лица с данък при източника**

Когато доходът се получава инцидентно, той се облага при източника.

Уредбата за облагане с данък при източника на доходите на чуждестранни лица се съдържа в ЗДДФЛ и ЗКПО в зависимост от това дали данъчният дължник е физическо или юридическо лице. Тъй като обаче разпоредбите са сходни, те могат да бъдат разгледани заедно.

Общите текстове се отнасят до следните доходи:

- неустойки и обезщетения от всякакъв вид, с изключение на обезщетенията по застрахователни договори, начислени в полза на чуждестранни лица, установени в юрисдикции с преференциален данъчен режим. За тези юрисдикции има създадена легална дефиниция в § 1, т. 64 от ДР на Закона за корпоративното подоходно облагане, като списък за тези юрисдикции се утвърждава със заповед на министъра на финансите по предложение на изпълнителния директор на Националната агенция за приходите и се обнародва в "Държавен вестник";

- лихви, в т. ч. съдържащи се във вноските по лизинг, като при юридическите лица е посочен финансов лизинг. "Лихва" е доход от всякакъв вид вземания за дълг, независимо дали е гарантиран с ипотека или с клауза за участие в печалбата на дължника, включително лихвите по депозити в банки и доходите (премиите) от бонове и облигации. В § 1, т. 7 от ДР на ЗКПО се съдържа същата дефиниция за лихва като в § 1, т. 7 от ДР на ЗДДФЛ, но е добавено, че не се смятат за лихви доходите, които представляват дивидент, наказателните лихви за закъснели плащания и неустойките;

- доходи от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на движимо или недвижимо имущество;

- възнаграждения по договори за франчайз и факторинг, като данъкът се определя върху брутната сума на начислените/изплатените доходи. „Франчайз“ е съвкупност от права на индустриска или интелектуална собственост, отнасящи се до търговски марки, търговски имена, фирмени знаци, изработени модели, дизайни, авторско право, ноухау или патенти, предоставени срещу възнаграждение, за да се използват за продажба на стоки и/или за предоставяне на услуги. „Факторинг“ е сделка по прехвърляне на еднократни или периодични парични вземания, произтичащи от доставка на стоки или предоставяне на услуги, независимо дали лицето, придобило вземанията (фактор), поема риска от събирането на тези вземания срещу възнаграждение;

- авторски и лицензионни възнаграждения, които са плащанията

от всякакъв вид, получени за: използването или за правото на използване на всяко авторско право за литературно, художествено или научно произведение, включително кинофилми, записи на радио- или телевизионно предаване или софтуер; на всеки патент, топологии на интегралните схеми, марка, промишлен дизайн или полезен модел, план, секретна формула или процес или за използване на или за правото на използване на промишлено, търговско или научно оборудване, или за информация, относяща се до промишлен, търговски или научен опит. Не се смятат за авторски и лицензионни възнаграждения плащанията за придобиване на право на ползване на софтуер, в който е инкорпорирано само копие от съответната програма, в случай, че не се предоставят правата по копиране, размножаване, разпространяване, видоизменяне, публично представяне или други форми на търговско използване;

- възнаграждения за технически услуги, които са за монтаж или инсталиране на материални активи, както и всякакви услуги от консултантско естество и маркетингови проучвания, извършени от чуждестранно лице;

- доходи от управление и контрол, от участие в управителни и контролни органи на предприятия, като при юридически лица е предвидено, че доходът трябва да е от управление и контрол на българско юридическо лице;

- доходи от продажба, замяна и друго възмездно прехвърляне на недвижимо имущество;

- доходи от сделки с финансови активи (акции, дялове, компенсаторни инструменти, инвестиционни бонове и други финансови активи);

- възнаграждения за услуги или права, с изключение на случаите, когато услугите или правата са реално предоставени;

- дивиденти и ликвидационни дялове в полза на чуждестранно лице от източник в България. "Дивидент" е: доход от акции; доход от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества и от други права, третирани като доходи от акции; скрито разпределение на печалбата. "Ликвидационен дял" е: такъв по смисъла на Търговския закон,

включително дела от имуществото, начислен на съдружник при прекратяване на събирателно или командитно дружество; паричната равностойност на дела от имуществото, начислена на съдружник при прекратяване на членство в дружество; полагащата се дялова вноска при прекратяване на членство в кооперация или при прекратяване на кооперация; имуществото, прехвърлено при преобразуване чрез прехвърляне на имущество на едноличния собственик по реда на чл. 265 от Търговския закон.

В чл. 195 ЗКПО са предвидени случаи на необлагаемост на някои от посочените доходи.

С окончателен данък, се облагат и други доходи от източник в България, начислени/изплатени в полза на чуждестранни физически лица, когато не са реализирани чрез определена база в страната. Например:

- стипендии за обучение в страната и чужбина, като данъкът се определя върху брутната сума на начислените/изплатените доходи;

- награди и възнаграждения за дейност, извършена на територията на страната от чуждестранни физически лица - общественици, дейци на науката, изкуството, културата и спорта, включително когато доходът е изплатен/начислен чрез трето лице като импресарска агенция, продуцентска къща и други посредници.

Обикновено данъкът се определя върху брутния размер на дохода, но съществуват и други хипотези за определяне на облагаемата основа. Например, при разпореждане с недвижимо имущество данъкът се определя върху положителната разлика между продажната цена и документално доказаната цена на придобиване, която може да бъде намалена с определен процент разходи.

Чуждестранно лице, което е местно лице за данъчни цели на държава-членка на ЕС, или на друга държава-страна по Споразумението за Европейско икономическо пространство /СЕИП/, има право да избере да преизчисли данъка при източника за доходите по чл. 37 ЗДДФЛ или по чл. 12, ал. 2, 3, 5 и 8 ЗКПО. Когато чуждестранното лице избере да преизчисли данъка, преизчислението се извършва за всички придобити от лицето доходи през

годината, подлежащи на облагане с данък при източника. Преизчисленият данък е равен на данъка, който би бил дължим за тези доходи, в случай че те са придобити от местно лице. Това е така, защото нормите за преизчисляване на данъка имат за цел да изравнят данъчната тежест за получателя на доходите, независимо от това дали лицето е местно или чуждестранно лице от държава-членка на ЕС или държава-страна по СЕИП.

Когато размерът на внесения данък при източника превиши размера на преизчисления данък, разликата подлежи на възстановяване до определен размер. Изборът за преизчисляване на данъка при източника се упражнява чрез подаване на годишна данъчна декларация. Възстановяването или прихващането на данък се извършва по реда на ДОПК.

## 6. Документиране и отчитане на доходите

### 6.1. Годишна данъчна декларация /ГДД/

Чуждестранните лица подават ГДД, когато:

- данъкът не се удържа при източника. При физическите лица не се подава ГДД и ако доходите са само от трудови правоотношения и данъкът е удържан авансово от работодателя;
- искат преизчисляване на данък при източника или да ползват данъчно облекчение.

За чуждестранните лица декларацията се подава се подава в ТД - София на НАП, освен когато се подава чрез пълномощник в страната.

Годишната данъчна декларация се подава в срок до 31 март за юридическите лица или до 30 април за физическите лица на годината, следваща годината на придобиване на дохода или печалбата.

Физическите лица, които подадат годишната данъчна декларация до 31 януари на следващата година по електронен път, ползват отстъпка 5 на сто върху данъка за довнасяне по годишната данъчна декларация, но не повече от 500 лв., при условие че нямат подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на подаване на декларацията и данъкът за довнасяне е внесен в срок до 31 януари.

## 6.2. Декларации за окончателните данъци при източника

### 6.2.1. декларация по чл. 55 ЗДДФЛ

Предприятията и самоосигуряващите се лица, платци на доходи, удържали окончателния данък за начислени доходи на чуждестранни лица по глава шеста ЗДДФЛ, декларират тези обстоятелства с данъчна декларация по чл. 55 ЗДДФЛ, за която има одобрен образец. Декларацията не се подава от предприятия, за които се прилага схема за централизирано разплащане по Закона за публичните финанси на дължимите данъци.

Предприятията - платци на доходи, подават декларацията само по електронен път.

Данъчната декларация се подава в ТД на НАП по мястото на регистрация или където подлежи на регистрация платецът на доходите.

Данъчната декларация се подава в срок до края на месеца, следваща тримесечието на внасяне на данъка.

Декларацията по чл. 55 ЗДДФЛ се подава от чуждестранното физическо лице, придобило дохода, когато платецът на дохода не е задължен да удържа и внася данъка. Не е казано нищо за мястото на подаване на декларацията, поради което трябва да се приеме, че тя също се подава в ТД на НАП - София или по постоянния адрес на пълномощника, ако има такъв.

Чуждестранното лице може да получи удостоверение за платен данък, което ще му служи като доказателство пред данъчните власти на друга държава. Удостоверение по образец за платен данък от чуждестранно физическо лице се издава по искане на лицето. Искането се подава в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите, в която е подадена или подлежи на подаване данъчна декларация по чл. 50 или 55 ЗДДФЛ, т.е. удостоверилието се издава не само за обложените с окончателен данък доходи. Затова по искане на лицето удостоверилието за внесен данък върху общата годишна данъчна основа и/или за внесен данък върху годишната данъчна основа по чл. 28 ЗДДФЛ се издава поотделно за отделните видове доходи, освен ако доходът е реализиран чрез определена база.

### **6.2.2. декларация по чл. 201 ЗКПО**

Лицата, задължени да удържат и внасят данък при източника по чл. 194 и 195 ЗКПО, декларират дължимия данък за тримесечието с декларация по образец в срок до края на месеца, следващ тримесечието. Декларацията се подава в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите, където е регистриран или подлежи на регистрация платецът на дохода, а ако не подлежи на регистрация - в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите - София. Ако платецът на дохода не е задължен да удържа и внася данък, декларацията се подава от получателя на дохода. По подадено искане на чуждестранни юридически лица се издава удостоверение по образец за удържания данък.

## **7. Внасяне на данъците**

Когато чуждестранното лице подава ГДД, срокът за внасяне на данъка върху дохода или на корпоративния данък съвпада със срока и с мястото за подаване на декларацията. Размерът и на данъка върху дохода, и на корпоративния данък е 10 на сто.

Когато доходите се облагат с окончателен данък при източника, данъкът по принцип се удържа и внася от платеца на дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието на начисляването или изплащането на дохода.

Данъкът се внася в републиканския бюджет по сметка на териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по мястото на регистрация или където подлежи на регистрация платецът на дохода.

Данъкът върху дивидентите се удържа и внася от предприятието - платец, в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е взето решението за разпределение на дивидент. Данъкът е в размер на 5 на сто.

Данъкът за доходите от ликвидационни дялове се удържа и внася от предприятието - платец на дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е начислен ликвидационният дял или е взето решението за разпределението му. Данъкът е в размер на 5 на сто.

Данъкът на физическите лица за доходите по чл. 37, ал. 1, т. 10 - 12 ЗДДФЛ и от доходи, придобити от замяна на акции и дялове във връзка

с преобразуване на дружества по глава деветнадесета, раздел II от Закона за корпоративното подоходно облагане, се внася от лицето, придобило дохода в срок до края на месеца, следващ тримесечието на придобиването. Данъкът е в размер на 10 на сто.

Данъкът за доходите на физически лица от допълнително доброволно осигуряване, от доброволно здравно осигуряване и от застраховки "Живот" и от придобитите от член на коопeração облагаеми доходи от лихви по заеми към коопeraçãoта се удържа и внася от застрахователното/осигурителното дружество, когато то е местно лице, съответно от коопeraçãoта, в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което доходът е придобит от физическото лице. Размерът на данъка е 10 на сто.

Когато данък се внася от получателя на дохода - физическо лице, той се внася в републиканския бюджет по сметка на териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по постоянния адрес на местното физическо лице- пълномощник. Когато чуждестранното лице няма пълномощник данъкът се внася по сметка на Териториалната дирекция на Националната агенция за приходите - София - град.

Когато плательщът на дохода по ЗКПО не е данъчно задължено лице и за доходите по чл. 12, ал. 3 и ал. 8, т. 2 ЗКПО, данъкът се внася от получателя на дохода в в съответната териториална дирекция на Националната агенция за приходите по мястото на регистрация или където подлежи на регистрация плательщът на дохода. Когато плательщът на дохода не подлежи на регистрация, данъкът се внася в Териториална дирекция на Националната агенция за приходите - София.

**Изложението е съобразено с действащата към 1 януари 2018 г. нормативна уредба.**

#### **ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА:**

1. Динева, Д., Ползване на данъчно облекчение за лични вноски за доброволно осигуряване и застраховане, Финанси и право, 2007, кн. 7;

2. Динева, Д., Данъчно облекчение за отглеждане на деца, ненавършили пълнолетие, Финанси и право, 2005, кн. 3;
3. Мермерска, Л., Данъчно облекчение за млади семейства, Финанси и право, 2011, кн. 3,
4. Мермерска, Л., Коментар на промените в Закона за данъците върху доходите на физическите лица, В: Новото данъчно законодателство през 2008 година, С., 2008;
5. Мермерска, Л., Коментар на промените в Закона за данъците върху доходите на физическите лица, в сила от 01.01.2011 г., В: Новото данъчно законодателство през 2011 година, С., 2011;
6. Мермерска, Л., Данъчен режим по ЗДДФЛ на продажбата на недвижимо имущество, Финанси и право, 2011, кн. 5;
7. Петков, Г., Данъчно третиране на дивидентите и тантиемите, Финанси и право, 2003, кн. 5;
8. Симеонов, И., Данъчно облагане на дивидентите и ликвидационните дялове, Финанси и право, 2004, кн. 6;
9. Филипов, В., Промените в Закона за корпоративното подоходно облагане и Данъчно-осигурителния процесуален кодекс за 2011 г., свързани с данъка при източника, Финанси и право, 2011, кн. 3;
10. Писмо № 17-00-75/11.05.2010 г. на НАП относно прилагане на чл. 202а ЗКПО и чл. 37а ЗДДФЛ;
11. Писмо № 08-00-3/28.04.2011 г. на НАП;
12. Писмо № 3-1171/18.04.2011 г. на НАП;
13. Решение № 9720/2011 г. по а.д. № 106/2011 г. на ВАС;
14. Решение № 3360/2011 г. по а.д. № 10346/2010 г. на ВАС;
15. Решение № 12546/11 г. по а.д. № 2430/2011 г. на ВАС;
16. Решение № 1031/2010 г. по а. д. № 379/2010 г. на АС - Варна;
17. Решение № 13803/17.11.2010 г. по а. д. № 7364/2010 г. на ВАС;
18. Решение № 215/4.02.2010 г. по а.д. № 2878/2009 г. на АС - Варна;
19. Решение № 1087/22.06.2009 г. по а.д. № 819/2009 г. на АС-Варна.

## **ТЕМА 6 - СПОГОДБА МЕЖДУ РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ И РУМЪНИЯ ЗА ИЗБЯГВАНЕ НА ДВОЙНОТО ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ И ПРЕДОТВРАТЯВАНЕ НА ОТКЛОНЕНИЕТО ОТ ОБЛАГАНЕ С ДАНЪЦИ /СИДДО/**

Спогодбата е сред новите СИДДО, сключени от Република България /страните ни/ е сключила 70 спогодби, от които се прилагат 68/. Съгласно чл. 28, т. 3, прекратява се действието на Спогодбата между правителството на Република България и правителството на Румъния за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване отклонението от облагане с данъци на доходите и имуществото, сключена в Букурещ на 1 юни 1994 г. Както ще видим по-нататък, по правилото за прилагане на новата спогодба, прекратяването на отменената става на или след 1 януари 2017 г.

### **1. Влизане в сила и прилагане на действащата СИДДО между правителството на Република България и правителството на Румъния**

Спогодбата за ИДДО е двустранен международен договор, като по въпроса за правната същност на международните договори Конституционният съд на РБ се е произнесъл с Решение № 7 от 2.07.1992 г. на Конституционния съд по к. д. № 6 от 1992 г. (Обн., ДВ, бр. 56 от 10.07.1992 г.).

Спогодбата не е национален източник на правото, тъй като не е приета само от национален орган, но тя е част от вътрешното право на Република България. Конституцията възприема сложна система относно превръщането на спогодбите във вътрешно право, тъй като международният договор не може да стане автоматично право, действащо на българска територия. Международните договори стават част от вътрешното право и имат предимство пред другите закони, когато отговарят на изискванията, посочени в чл. 5, ал. 4 от Конституцията на Република България /КРБ/, а именно са:

- ратифицирани по конституционен ред;

В чл. 85, ал. 1 КРБ са предвидени случаите, когато международните договори се ратифицират. Съгласно чл. 85, ал. 1, т. 4 КРБ, когато в международните договори се предвиждат финансови задължения за държавата, а съгласно чл. 85, ал. 1, т. 8, когато ратификацията е изрично предвидена в договора, Народното събрание /законодателният орган в Република България/ упражнява компетентността си по ратифициране на международния договор.

Ратификацията е акт на Народното събрание, който се извършва със закон. Чрез закона спогодбата става действащо българско право въз основа на вътрешен правен източник. Спогодбата между РБ и РР е ратифицирана със закон, приет от 43-то НС на 8.10.2015 г., обнародван в „Държавен вестник“, бр. 81 от 20.10.2015 г.;

- обнародвани;

Ако спогодбата в цялостния ѝ текст не е обнародвана, макар да е ратифицирана по предвидения ред, тя не е част от вътрешното законодателство и няма предимство пред българските закони. СИДДО между РБ и РР е обнародвана в „ДВ“, бр. 64 от 16.08.2016 г.;

- влезли в сила за Република България;

Моментът на влизане в сила на спогодбата не е еднозначен с момента на влизане в сила на самия закон за ратифициране. Моментът на влизане в сила на спогодбата се определя в самата нея, тъй като влизането в сила е поставено понякога в зависимост от действията и на двете страни. СИДДО между РБ и РР е в сила от 29.03.2016 г., тъй като съгласно нейния чл. 28, т. 1, това става от датата на по-късното от уведомленията, изпратени по дипломатически път, с които договарящите държави се уведомяват взаимно, че са изпълнени изискванията на вътрешното законодателство за влизане в сила на Спогодбата. Влизането в сила е различно от прилагането на спогодбата, като съгласно чл. 28, т. 2 нейните разпоредби се прилагат на или след първия ден на януари на календарната година, следваща годината, в която Спогодбата влиза в сила, т.е. на или след 1 януари 2017 г.

## 2. Правна сила

Спогодбата има правната сила на закон и това личи от систематичното място на ал. 4 на чл. 5 от Конституцията. Правната сила на спогодбата не е само на закон, а на специален закон, тъй като при противоречие между нормите на спогодбата и нормите на български данъчен закон, се прилагат нормите на спогодбата, така както при противоречие между общ и специален закон се прилагат нормите на специалния закон.

Съгласно чл. 75 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ и чл. 13 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/, когато в спогодба за избягване на двойното данъчно облагане или в друг международен договор, ратифициран от Република България, обнародван и влязъл в сила, се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на ЗДДФЛ или ЗКПО, се прилагат разпоредбите на съответната международна спогодба или договор. В този смисъл е и практиката на Върховния административен съд на Република България. Фактическият състав от националните данъчни закони, който урежда отношения с международен елемент, влиза в действие, когато няма норма от СИДДО, която да регламентира съответната хипотеза.

Спогодбата има за задача решаването на един основен въпрос - как да се избегне облагането повече от един път на един и същ обект, реализиран в лицето на един и същ субект? Този въпрос възниква от факта, че всяка една държава има собствен суверенитет и установява данъчно облагане както на собствените си граждани и юридически лица, така и на чужденците.

## 3. Модел, използван за сключването на спогодбата

Държавите сключват СИДДО, като използват определена „матрица“, модел, уреден в други актове. Съществуват три модела на данъчни спогодби, целящи избягването на двойно данъчно облагане - на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие /ОИСР/, на ООН и на САЩ. Моделът на Спогодба за избягване на двойно данъчно облагане на ОИСР - Model Tax Convention on Income and on Capital /Модел

на данъчна спогодба за доходите и имуществото - МДСДИ/, е в основата на съдържанието и на СИДДО между България и Румъния. Поради това тълкуване на отделните текстове на спогодбата може да се търси в коментарите, които публикува на свой сат ОИСР.

Поради подписването на спогодбата преди 2017 г., в нея не са отразени изискванията Многонационалната конвенция за въвеждане в данъчните спогодби, склучени между държавите, на конкретни мерки, насочени срещу изкуственото намаляване на данъчната основа и прехвърлянето на печалби, подписана на 7 юни 2017 г. от близо 70 данъчни юрисдикции, и на публикувания на 11 юли 2017 г. от ОИСР проект на изменение и допълнение на МДСДИ и Коментара към него.

#### **4. Предметно съдържание**

Международно двойно данъчно облагане е налице при преките данъци, когато за субекта на облагане възниква аналогично данъчно задължение в различни държави за един и същи обект на облагане. Причините за това явление е изграждането на данъчната система на всяка от държавите според два принципа: първия е на облагане съобразно гражданството, местоживеещето или местопребиваването на субекта на облагане, а втория - според източника на дохода или имуществото. При косвените данъци този проблем не стои, защото е възприет принципът на облагане на стоки и услуги с косвени данъци в държавата, в която те се потребяват.

Доколкото двойното данъчно облагане на доходите и имуществата е резултат от настъпното действие на нормите от данъчните системи на различни държави, то се преодолява посредством разпределението на правомощието на данъчните юрисдикции, които имат право да събират данъка. Следователно не е налице случай на освобождаване от данъчно облагане, а една от държавите се отказва от правото си да събере данъка, като това право остава само за другата държава.

Това положение не се променя и след влизането на двете държави в Европейския съюз /ЕС/, тъй като в рамките на ЕС прякото данъчно

облагане е запазено единствено в правомощията на държавите-членки. В Договора за ЕС няма изрична разпоредба за хармонизация на законодателствата в областта на преките данъци. Актовете на органите на ЕС в областта на преките данъци се основават на член 115 Договора за функциониране на Европейския съюз /ДФЕС/, който позволява директиви за сближаването на онези разпоредби, предвидени в закони, подзаконови или административни актове на държавите членки, които се отнасят пряко до вътрешния пазар, и който предвижда единодушие и процедура на консултация. Постигането на единодушие от всички държави-членки е изключително трудно постижимо, за което свидетелстват малкото на брой директиви в областта на прятото данъчно облагане, които са ограничени до по-скоро технически въпроси. В същото време, Съдът на ЕС разполага с правомощието да се произнася относно приложимостта на данъчното законодателство на държавите-членки, с цел да гарантира, че последните не нарушават гаранциите на чл. 26 ДФЕС относно свободното движение на стоки, хора, услуги и капитали.

В последно време се наблюдава процес на засилване на хармонизацията и в областта на прятото данъчно облагане, което би могло да има за последица ограничаване на регуляторното действие на СИДОО, склучвани между държавите членки. /На срещата на финансовите министри на държавите членки, провела се в Талин на 16 септември 2017 г., беше направена стъпка към сближаване на данъчното облагане в рамките на ЕС. Десет държави, сред които и България, подкрепиха идеята за въвеждане на нов данък върху приходите, с който държавите членки да облагат технологичните компании като Google, Apple, Amazon, Facebook/.

С оглед видовете данъци, за които се прилага СИДОО, това са:

- съществуващи, които са РБ са данъкът върху доходите на физическите лица и корпоративният данък, а за РБ са данъкът върху доходите и данъкът върху печалбата;

- бъдещи, ако са идентични или подобни по естеството си данъци, които са въведени след датата на подписване на Спогодбата като допълнение или вместо съществуващите данъци. Компетентните органи на

договорящите държави ще се уведомяват взаимно за всички съществени изменения, извършени в съответните им данъчни закони.

## 5. Субектен обхват на СИДДО

Важен белег на лицето е то да бъде „местно“ на едната или на двете договорящи държави. Местно е всяко лице, което съгласно законодателството на съответната държава подлежи на данъчно облагане в нея поради своето местожителство, местопребиваване, място на управление, място на регистрация, място на учредяване или всеки друг критерий от подобно естество.

Когато едно физическо лице е местно лице на двете договорящи държави, неговото положение се определя, както следва:

- то се счита за местно лице само на държавата, в която разполага с постоянно жилище; ако то разполага с постоянно жилище в двете държави, то се счита за местно лице само на държавата, с която има по-тесни лични и икономически връзки (център на жизнени интереси);

- ако държавата, в която е центърът на жизнените му интереси, не може да бъде определена или ако то не разполага с постоянно жилище в нито една от двете държави, то се счита местно лице само на държавата, в която обично пребивава;

- ако то обично пребивава в двете държави или в нито една от тях, то се счита за местно лице само на държавата, на която е гражданин;

- ако то е гражданин и на двете държави или на нито една от тях, компетентните органи на договорящите държави ще решат въпроса чрез взаимно споразумение.

Когато лице, което не е физическо лице, е местно лице на двете договорящи държави, компетентните органи на договорящите държави ще определят чрез взаимно споразумение договорящата държава, на която това лице се счита за местно лице за целите на спогодбата.

При юридическите лица двойно данъчно облагане възниква, когато лице, местно на едната държава, извършва стопанска дейност в другата държава чрез място на стопанска дейност, което включва: място на

управление; клон; офис; фабрика; работилница; мина, нефтен или газов кладенец, кариера или всяко друго място за добиване на природни богатства; строителна площадка, строителен, монтажен или инсталационен обект, когато дейността продължава повече от дванадесет месеца. Към мястото на стопанска дейност се причислява и дейността на представител с независим статут, с изключение на брокер, комисионер или друг представител с независим статут, при условие че такива лица действат в обичайните граници на своята дейност. Ако дружество, което е местно лице на едната договаряща държава, контролира или е контролирано от дружество, което е местно лице на другата договаряща държава или което извършва стопанска дейност в тази друга държава, не прави което и да е от дружествата място на стопанска дейност на другото.

## 6. Обекти на облагане

Използваните термини и определенията за тях са подобни на тези в Тема 5, тъй като при липса на спогодба, се прилагат правилата, разгледани в предходната тема. Въпреки това за пълнота на изложението тези понятия се разглеждат отново.

### 6.1. Доходи от пасивно използване на недвижимо имущество и от отчуждаване на недвижимо и движимо имущество

#### *6.1.1. доходи от недвижимо имущество*

Доходи от наем или аренда могат да се облагат в държавата, където се намира недвижимото имущество (включително доходи от селско и горско стопанство), независимо че получателят на дохода е местно лице за другата държава. По начало принцип в правото е, че местонахождението на недвижимата вещ определя процесуалния ред, който се прилага, съдът, който разглежда спора и т.н. Това правило се прилага и когато собственикът е физическо лице, и когато е предприятие.

#### *6.1.2. печалби от прехвърляне на имущество*

Печалбите, получени от местно лице на едната договаряща държава от прехвърляне на недвижимо имущество, намиращо се в другата договаряща държава, могат да се облагат с данък в тази друга държава.

Печалбите от прехвърляне на движимо имущество, съставляваща част от активите на място на стопанска дейност, което предприятие на едната договаряща държава има в другата договаряща държава, включително печалбите от прехвърляне на такова място на стопанска дейност (самостоятелно или заедно с цялото предприятие), могат да се облагат с данък в тази друга държава.

Урежда се и облагане на печалби от прехвърляне на превозни средства, използвани в международния транспорт, речни кораби, използвани във вътрешния воден транспорт, или на движимо имущество, свързано с използването на такива превозни средства.

Печалбите, получени от местно лице на едната договаряща държава от прехвърляне на акции или дялове, които придобиват повече от 50 процента от стойността си пряко или непряко от недвижимо имущество, разположено в другата договаряща държава, могат да се облагат с данък в тази друга държава.

Печалбите от прехвърляне на всякакво друго имущество се облагат с данък само в договарящата държава, на която прехвърлителят е местно лице.

#### 6.2. Печалби от стопанска дейност, включително от международен транспорт

Печалбите от място на стопанска дейност /МСД/ в другата държава могат да се могат да се облагат там, но само за тази част от тях, каквато е причислена към МСД.

При определянето на печалбите от място на стопанска дейност се допуска приспадане на разходите, които са извършени за целите на мястото на стопанска дейност, включително управленските и общите административни разходи, извършени както в държавата, в която се намира мястото на стопанска дейност, така и на всяко друго място.

Не се причисляват печалби към мястото на стопанска дейност само поради обикновена покупка от това място на стопанска дейност на стоки за предприятието.

Печалбите на местно лице на едната договаряща държава от използване на кораби, самолети, железопътни или пътни превозни средства в международния транспорт, включително от участие в пул, съвместна стопанска дейност или международна експлоатационна агенция, се облагат само в тази държава.

Печалбите на местно лице на едната договаряща държава от използване на речни кораби във вътрешния воден транспорт се облагат само в тази държава.

### 6.3. Дивиденти и лихви

Дивидент означава доходи от акции или други права, даващи право на участие в печалбите, с изключение на вземания за дълг; доходи, получени от пълна или частична ликвидация на дружество; доходи от други права, които са подчинени на същия данъчен режим като доходи от акции, в съответствие със законодателството на държавата, на която дружеството, извършващо разпределението, е местно лице.

Лихвата е доход от вземания за дълг от всякакъв вид, независимо от това дали са обезпечени, или не с ипотека и носещи или не правото на участие в печалбите на дължника, и по-специално доходи от държавни ценни книжа и доходи от бонове и облигации, включително от премии и бонуси, свързани с такива ценни книжа, бонове или облигации. Санкции за закъснели плащания не се считат за лихви.

Дивидентите и лихвите могат да се облагат във всяка от двете държави, но когато се облагат в държавата, в която възникват, данъкът не надвишава 5 процента от брутната сума на лихвите.

Лихвите са освободени от облагане с данък в едната държава, ако са получени и притежавани от другата договаряща държава или нейна административно-териториална единица или орган на местна власт, или от Централната банка на тази друга държава, или от всяка агенция, банка или институция на тази друга държава, нейна административно-териториална единица или орган на местна власт, или ако вземанията за дълг на местно лице на другата договаряща държава са гарантирани, застраховани или

финансиирани от финансова институция, изцяло притежавана от тази друга държава.

#### 6.4. Авторски и лицензионни възнаграждения

Авторски и лицензионни възнаграждения са плащания от всяка към вид, получени за използване или за правото на използване на всяко авторско право за литературно, художествено или научно произведение, включително софтуер, кинофилми, както и филми или записи за радио- или телевизионно излъчване, на всеки патент, търговска марка, чертеж или модел, план, секретна формула или процес, или за използването или за правото на използване на всяко промишлено, търговско или научно оборудване, или за информация (ноу-хай), отнасяща се до промишлен, търговски или научен опит.

Както дивидентите и лихвите, така и авторските и лицензионните възнаграждения могат да се облагат във всяка от държавите, но когато се плащат в едната държава, могат да се облагат там, ако данъкът не надвишава 5 процента от брутната сума на авторските и лицензионните възнаграждения.

#### 6.5. Доходи от полагане на труд

##### 6.5.1. доходи от трудово правоотношение

Това са заплати, надници и други подобни възнаграждения, получени от местно лице на едната договаряща държава въз основа на трудово правоотношение, могат да се облагат с данък в другата държава, когато трудът се полага там.

Възнаграждение, получено от местно лице на едната договаряща държава за положен труд в другата договаряща държава, се облага с данък само в държавата, на която лицето е местно, ако получателят пребивава в другата държава за период или периоди, ненадвишаващи общо 183 дни във всеки дванадесетмесечен период, започващ или завършващ в съответната данъчна година, възнаграждението е платено от или за сметка на работодател, който не е местно лице на другата държава, и възнаграждението не е за сметка на място на стопанска дейност, което работодателят притежава в другата държава.

Възнаграждение, получено за положен труд на борда на кораб, речен кораб, самолет, железопътно или пътно превозно средство, използвани в международния транспорт от местно лице на едната договаряща държава, може да се облага с данък в тази държава.

#### *6.5.2. директорски възнаграждения*

Директорски възнаграждения и други подобни плащания, получени от местно лице на едната договаряща държава в качеството му на член на борд на директорите или на друг подобен орган на дружество, което е местно лице на другата договаряща държава, могат да се облагат с данък в тази друга държава.

#### *6.5.3. държавна служба*

Заплати, надници и други подобни възнаграждения, различни от пенсии, изплатени от едната договаряща държава или от нейна административно-териториална единица или от неин орган на местна власт на физическо лице за извършени услуги на тази държава или единица или орган, се облагат с данък само в тази държава.

Такива заплати, надници и други подобни възнаграждения обаче се облагат с данък само в другата договаряща държава, ако услугите са извършени в тази държава и физическото лице е местно лице на тази държава, което: е гражданин на тази държава; или не е станало местно лице на тази държава единствено с цел извършване на услугите.

#### *6.5.4. художествени изпълнители и спортсти*

Доходите, получени от местно лице на едната договаряща държава в качеството му на художествен изпълнител, като театрален, кино-, радио- или телевизионен артист или като музикант, или като спортстист, от личната му дейност като такъв, извършвана в другата договаряща държава, могат да се облагат с данък в тази друга държава.

Когато дохди от личната дейност, извършвана от художествен изпълнител или спортстист в качеството му на такъв, се получават не от самия художествен изпълнител или спортстист, а от друго лице, тези доходи могат да се облагат с данък в договарящата държава, в която се извършва дейността на художествения изпълнител или спортстиста.

Доходите, получени от дейности, извършвани от художествени изпълнители или спортисти в едната договаряща държава, когато посещението в тази държава се финансира изцяло от публични фондове на другата държава или на нейни административно-териториални единици или органи на местна власт, или от тяхна обществена институция, и дейностите не се извършват с цел реализиране на печалби, са освободени от облагане с данък в договарящата държава, в която се извършват тези дейности.

#### 6.6. Пенсии и анюитети

Анюитети са определени суми, които се изплащат периодично в определено време пожизнено или в течение на определен или определен период от време, в изпълнение на задължението за пълно и съответно възстановяване на извършените плащания в пари или в тяхна равностойност.

Пенсии и други подобни плащания във връзка с трудово правоотношение в миналото и анюитети, изплатени на местно лице на едната договаряща държава, се облагат с данък само в тази държава.

Плащания, извършени на основание обществена схема, което е част от социалноосигурителната система на едната договаряща държава, се облагат с данък само в тази държава.

#### 6.7. Доходи на студенти и стажанти, преподаватели и научни работници

Плащанията, които студенти и стажани, местни лица на едната държава, получават за своята издръжка, образование или стаж в другата държава, не се облагат с данък в държавата, за която лицата са местни.

Ако преподавател или научен работник, пребивава в другата държава за период, ненадвишаващ две години, единствено с цел преподаване или извършване на научно изследване в университет, колеж, училище или друга призната образователна институция, се освобождава от данък в държавата, на която е местно лице.

#### 6.8. Други доходи

Други доходи се облагат с данък в държава от където е източникът на дохода.

## **7. Методи за избягване на двойното данъчно облагане**

В България двойното данъчно облагане се избягва, както следва:

- когато местно лице на България получава доходи, които в съответствие с разпоредбите на тази Спогодба могат да се облагат с данък в Румъния, България ще допусне, като приспадане от данъка върху доходите на това местно лице сума, равна на данъка върху доходите, платен в Румъния; такова приспадане обаче няма да надвишава тази част от данъка върху доходите, изчислен преди приспадането, която е причислима към доходите, които могат да бъдат обложени с данък в Румъния;

- когато в съответствие с която и да е разпоредба на тази Спогодба полученият доход от местно лице на България е освободен от облагане с данък в България, България може независимо от това да вземе предвид освобождения доход при изчисляване на размера на данъка върху останалия доход на това местно лице.

## **8. Недискриминация**

Спогодбата за ИДДО, склучена между Република България и Румъния, съдържа следния текст на чл. 24, ал. 1 МСИДДО, който кореспондира с актуалната версия на чл. 24, ал. 1 МСИДДО, а именно:

Националните лица на едната договаряща държава не подлежат в другата договаряща държава на каквото и да е данъчно облагане или свързаните с него задължения, които са различни или по-обременителни от данъчното облагане и свързаните с него задължения, на които са или могат да бъдат подложени при същите обстоятелства, и по-специално по отношение на качеството местно лице, националните лица на тази друга държава. Това положение се отнася и за лица, които не са местни лица на едната или на двете договарящи държави.

Данъчното облагане на място на стопанска дейност, което предприятие на едната договаряща държава има в другата договаряща държава, не може да бъде по-неблагоприятно в тази друга държава, отколкото данъчното облагане на предприятия на тази друга държава,

които извършват същите дейности. Тази разпоредба няма да се счита като задължаваща едната договаряща държава да предоставя на местни лица на другата договаряща държава каквито и да е лични намаления, облекчения или приспадания за целите на данъчното облагане с оглед гражданското им състояние или семейните им задължения, каквито тя предоставя на собствените си местни лица.

## **9. Процедура за прилагане на спогодбата**

В раздел III на глава шестнадесета на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ е уредена процедурата за прилагане на СИДДО. За да бъде приложена спогодбата, трябва да бъде подадено искане по образец до компетентния орган на приходната администрация. Към искането се прилагат доказателства за обстоятелствата по чл. 136 ДОПК.

Органите по приходите осъществяват контрол по прилагането на СИДДО, като извършват проверка или ревизия. Когато се извършила проверка, становище за наличие или липса на основания за прилагане на СИДДО се издава на чуждестранното лице в 60-дневен срок от подаване на искането. Копие от становището се изпраща и на платеца на дохода.

Органите по приходите издават становище за липса на основания за прилагане на СИДДО, когато чуждестранното лице не е изпълнило необходимите изисквания и не е отстранило непълнотите в 15-дневен срок от датата на поискване от органа по приходите. Непроизнасянето в 60-дневния срок се смята за становище за наличие на основания за прилагане на СИДДО.

От момента на издаване на становището за наличие на основание за прилагане на СИДДО или непроизнасянето в 60-дневния срок се смятат за изпълнени изискванията за прилагане на спогодбата. Когато във връзка с подадено искане се извършила ревизия, в хода на която се установи, че са наличие основания за прилагане на СИДДО, изискванията за прилагането ѝ се смятат за изпълнени към момента на подаване на искането.

Ако е издадено становище за липса на основания за прилагане на СИДДО, то подлежи на обжалване от получателя на дохода или от платеца,

ако е упълномощен за това от получателя на дохода. Обжалването се извършва по реда за обжалване на ревизионните актове, като жалбата се подава чрез териториалната дирекция, в която е подадено искането.

Становището за липса на основания за прилагане на СИДДО подлежи на обжалване заедно с ревизионния акт или с акта за прихващане или връщане, с който е отказано прилагането на СИДДО.

Дори да има издадено становище, законосъобразното прилагане на СИДДО подлежи на последващ контрол при извършване на ревизия, ако становището не е обжалвано самостоятелно.

**Изложението е съобразено с действащата към 1 януари 2018 г. нормативна уредба.**

#### **ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА:**

1. Ангелов, А. Джумалиев, Ст. Международното данъчно право на НР България - проблемът за двойното облагане. Правна мисъл, 1960, №. 49;
2. Пенов, С. Избягване на международното данъчно облагане на доходите и имуществата чрез норми на националното право. Административно правосъдие, 2008, № 2,
3. Пенов, С. Методи за избягване на международното двойно данъчно облагане, Търговско право, 1996, № 3-4;
4. Пенов, С. Понятие за международно двойно данъчно облагане облаганел Финансоводанъчен контрол, 1996, № 8;
5. Пенов, С. Проблеми по прилагането на спогодбите за избягване на международното двойно данъчно облагане на доходите и имуществата, Право без граници, 2002, № 2;
6. Пенов, С. Регулативно действие на нормите на международните договори за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществата, Търговско и данъчно право, 1996, № 4;

7. Славчева, И. Стефанов, А. Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, сключени от Република България. С.: Сиела, 2012;
8. Тодоров, Т. Двустранни спогодби на България за избягване на двойното данъчно облагане върху доходите и имуществото, Предговор към т.1, С. 1995;
9. Lang, M. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. IBFD, Online Books, 2013, Ch. I;
10. Rasmussen, M. International Double Taxation. Wolters Kluwer, 2011;
11. Radu, M. International Double Taxation, Procedia - Social and Behavioral Sciences 62 (2012) 403 - 407;
12. Spitaler, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Reichenberg, 1936;
13. Решение № 7 от 2.07.1992 г. на Конституционния съд по к. д. № 6 от 1992 г. (Обн., ДВ, бр. 56 от 10.07.1992 г.)
14. Решение № 14602/2008 г. по а.д. № 8852/2008 г. на ВАС.