ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ НА ПОЗЕМЛЕНИТЕ РЕСУРСИ

Гл. ас. д-р Павлина Иванова
Икономически университет – Варна

TAX TREATMENT OF LAND RESOURCES

Chief Assist. Prof. Pavlina Ivanova, PhD
University of Economics - Varna

DOI: <https://doi.org/10.36997/SLM2019.93>

Резюме

Земеползването има важно значение за териториалното сближаване, градоустройственото планиране, селското стопанство, транспорта и опазването на природата. Това предполага политиките по отношение на поземлените ресурси да се провеждат на различни равнища - национално, местно, секторно, в т.ч. и данъчната политика. В настоящият доклад се разглежда данъчното третиране на поземлените имоти и в частност на земеделските поземлени имоти. Актуалността на въпроса, произтича от промените в данъчните закони и големия брой на заинтересованите страни, както по отношение на преките, така и на косвените данъци.

Ключови думи: земеделски поземлени имоти; данъци; данъчната политика; общини; задължени лица

JEL Класификация: Q15; H26

Abstract

Land use is important for territorial cohesion, urban planning, agriculture, transport and nature conservation. This implies that land resources policies are implemented at different levels - national, local, sectoral, including and tax policy. This report examines the tax treatment of landed properties, and in particular of agricultural landed properties. The urgency of the issue stems from changes in tax laws and a large number of stakeholders, both in terms of direct and indirect taxes.

Keywords: agricultural land; taxes; tax policy; municipalities; taxpayers

JEL Classification: Q15; H26

Въведение

По отношение на използването на земята Европа е на едно от първите места. Като един от най - интензивно използваните континенти близо 80 % от земята се използва за заселване, системи за производство (включително земеделие и горско стопанство) и инфраструктура.

През годините след 2000 година земната покривка в Европа е останала сравнително стабилна. Данните сочат, че около 25 % от нея е покрита от обработваема

земя и трайни насаждения, 17 % - от пасища и 34 % - от гори. Също така градовете и бетонните инфраструктури се разширяват, а общата използвана площ за селско стопанство е намаляла (ЕАОС, 2019) (виж. фигура 1). В свое изследване ЕАОС съобщава, че темпът на нарастване на броя на изкуствените площи се е забавил през последните години, но все пак това представлява значителна по площ земя (5 % от общата територия), която е била запечатана - покрита с бетон или асфалт.

Източник: ЕАОС, 2019

Фиг. 1. Земна покривка на Европа

В България по данни на НСИ земеделските земи са около 57 % от територията на страната, а горските територии са приблизително 34 % (виж фигура 2).

Източник: Статистически годишник на НСИ, 2019

Фиг. 2. Разпределение на територията на България

Въпросът за управлението на земеползването касае както урбанизираните територии, така и земеделската земя. Устойчивото управление на поземлените ресурси има важно значение за териториалното сближаване, градоустройственото планиране, селското стопанство, транспорта и опазването на природата. „От друга страна, земята се използва за съхранение на богатството при инфлация, тъй като реалната ѝ стойност като актив с постоянно предлагане остава относително непроменена” (Станимирова, 2015, стр.55). Всичко това предполага политиките по отношение на поземлените ресурси да се провеждат на различни равнища - национално, местно, секторно, в т.ч. и данъчната политика. Данъчното третиране на поземлените ресурси е важно да съблюдава не само повишаване събирането на приходи от данъкоплатците, но и по-какъв начин данъчните разпоредби ще благоприятстват бизнес средата и регионалното развитие (Puzule, 2015). Актуалността на въпроса, произтича от промените в данъчните закони и големия брой на заинтересованите страни (държава, общини, юридически лица, физически лица), както по отношение на преките, така и на косвените данъци. Целта на настоящия доклад е да се разгледа данъчното третиране на поземлените ресурси и в частност на земеделските поземлени имоти.

Данъчно третиране на земеделските поземлени имоти

В Европейския съюз (ЕС) няма общи правила за облагане на земята, защото всяка страна членка има право да определя сама данъчната си политика. Общо правило е собствеността върху земеделската земя да не се облага с данък. В 28-те страни членки има основно два вида данъци върху обработваемата земя – първият е свързан със сделките, извършвани с нея, вторият се отнася до ползването на земята. Обикновено данъците, свързани с покупката и продажбата на земя са създадени, за да регулират цените на земята и инфлацията чрез облагане на печалбите от продажби на земя. За разлика от тях, вторият вид данък влияе върху поведението на собствениците на земя. Данъчните ставки при сделки със земя са разнородни в рамките на ЕС, варират от 1% за земи с ниска стойност в Обединеното кралство до 18% за високоценни земеделски земи в Италия. Данъците за собственост на земеделски земи са също толкова разнообразни в рамките на съюза, вариращи от 0% данъчна ставка върху земеделските земи във Финландия до над 15% в южните страни на ЕС (Ciaian, Swinnen, 2010).

У нас данъчното третиране на поземлените имоти следва общата европейска логика, като данъчните закони, съдържащи разпоредби за това са Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ), Закона за данък добавена стойност (ЗДДС), Закона за данъка върху

доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) и Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО).

Данък върху недвижимите имоти

Данъкът върху недвижимите имоти е персонален данък, понеже се заплаща от собственика или ползвателя на имота, а в случаите, в които се заплаща от членовете на домакинството може да се определи като групов данък (ако правото на собственост е притежание на няколко лица, всяко от тях дължи данък, съответстващ на притежаваната част) (Коцев и др., 2008). С него се облагат количествените и качествените измерения на недвижимите имоти, без значение на дохода и платежоспособността на данъкоплатеца. Данъкът върху недвижимите имоти е местен данък, уреден с разпоредбите на Закона за местните данъци такси (ЗМДТ). Той постъпва в приход на бюджета на общината, на територията на която се намира имотът (В случаите, когато концесионер дължи данък за имот, разположен на територията на повече от една община, данъкът постъпва в приход на общината, на чиято територия е по-голямата част от имота).

С данък върху недвижимите имоти се облагат разположените на територията на страната сгради и поземлени имоти в строителните граници на населените места и селищните образувания, както и поземлените имоти извън тях, които според подробния устройствен план (ПУП) имат предназначението на териториите по чл. 8, т. 1 от ЗУТ [1] и след промяна на предназначението на земята, когато това се изисква по реда на специален закон.

Не се облагат с данък поземлените имоти, заети от улици, пътища от републиканската и общинската пътни мрежи и железопътната мрежа, до ограничителните строителни линии. Не се облагат с данък и поземлените имоти, заети от водни обекти, държавна и общинска собственост.

От началото на 2014 г. е в сила промяна за една от разпоредбите, а именно освободени от данък са храмовете и манастирите, предназначени за богослужебна дейност, заедно с поземлените имоти, върху които са построени - собственост на законно регистрираните вероизповедания в страната, както и молитвените домове заедно с поземлените имоти, върху които са построени - собственост на законно регистрираните вероизповедания в страната.

Не се облагат с данък земеделските земи и горите, с изключение на застроените земи - за действително застроената площ и прилежащия ѝ терен. В тези случаи частично облагане на земеделска земя или гора с данък върху недвижимите имоти се извършва, ако

върху съответната земя има постройка (сграда) като се плаща данък само за застроената площ и прилежащия терен. Фактът, че земеделските земи са необлагаеми провокира общините периодично през годините да прокламират желанието си за въвеждане на поземлен данък за собствениците на земеделски имоти.

Не се облагат с данък недвижимите имоти с данъчна оценка до 1680 лв. включително.

Данъчно задължените лица се определят според собствеността или начина на ползване (фигура 3).

Фиг. 3. Данъчнозадължени лица при облагане с данък върху недвижимите имоти

За целите на облагането с данък, недвижимите имоти и ограничените вещни права върху тях подлежат на оценяване. Данъкът се заплаща независимо дали недвижимите имоти се използват или не и се определя върху данъчната оценка на недвижимите имоти към 1 януари на годината, за която се дължи и се съобщава на лицата до 1 март на същата година. **Данъчната оценка** е данъчната основа, спрямо която се прилага данъчната ставка.

Данъчната оценка на недвижимите имоти на гражданите се определя от служител на общинската администрация по норми определени със ЗМДТ в зависимост от вида на имота, местонахождението, площта.

Данъчната оценка на недвижимите имоти на предприятията, е по-високата между отчетната им стойност и данъчната оценка, определена по нормите на ЗМДТ.

Данъчната оценка на земите в строителните граници, вилните зони, застроените

дворове (застроени места извън строителните граници) и на земите извън строителните граници (без земеделските земи) се определя въз основа на:

- базисната данъчна стойност за един квадратен метър, определена със ЗМДТ;
- корекционни коефициенти;
- площта;
- данъчната стойност на подобренията .

Данъчната оценка на земеделските земи се определя въз основа на данъчната базисна стойност за един квадратен метър, в зависимост от начина на трайно ползване и категорията, коефициента за местоположение и площта. Данъчната оценка на гори върху земеделски земи се определя като за земеделски земи с трайни насаждения. Формулата, по която се изчислява е:

$$\text{ДО} = \text{БС} \times K_m \times \text{ПЗ}, \quad (1)$$

където:

ДО е данъчната оценка в левове;

БС - базисната данъчна стойност на 1 кв.м в левове;

K_m - коефициент за местоположение;

ПЗ - площта на земята в кв.м.

Базисната данъчна стойност (БС) се определя в левове за един квадратен метър земеделска земя съобразно категорията на земята и начина на трайното ползване при неполивни и поливни условия.

Данъчната оценка на земеделските земи и гори се използва като основа при изчисляването на някои данъчни задължения (*данък върху наследството, данък при придобиване на имущество по възмезден начин, данък при придобиване на имущество по дарение*) и неданъчни задължения (*държавни и нотариални такси, такси в производства по Гражданския процесуален кодекс*) (Станимирова, Христова, 2014).

Данък върху добавената стойност

Данъкът върху добавената стойност е данък с висока доходност за бюджета, като с него се облага потреблението на стоки и услуги на територията на страната. С данък върху добавената стойност (ДДС) се облага новосъздадената стойност на продаваните активи и услуги. Българското законодателството, регламентиращо облагането с ДДС, е хармонизирано с европейското предвид членството на страната в Европейския съюз.

Задължение да се регистрира за целите на закона за ДДС (ЗДДС) в България и да начислява ДДС може да възникне за всяко физическо или юридическо лице, което извършва независима икономическа дейност без значение от целите и резултатите от нея. Задължение за ДДС регистрация може да възникне както за лица установили икономическата си дейност в България, така и за чуждестранни лица, които извършват или получават доставки на стоки и/или услуги, облагаеми в България.

Съгласно ЗДДС облагаема е всяка доставка, свързана със земя и сгради, освен изрично посочените, като освободени доставки. Доставките, свързани със земя могат да бъдат следните:

- прехвърлянето на собственост, т.е. продажбата на земя, включително урегулиран поземлен имот (УПИ);
- учредяването или прехвърлянето на ограничени вещни права върху земя - право на ползване, право на строеж, право на преминаване (сервитут) на път, проход или съоръжение;
- отдаването под наем на земя.
- По смисъла на този закон освободените доставки свързани със земя са следните:
 - Прехвърляне на право на собственост върху земя;
 - Учредяване или прехвърляне на ограничени вещни права върху земя;
 - Отдаване под наем или аренда на земя.

Законът обаче дава право на регистрираните лица да избират (чл. 45, ал. 7 от ЗДДС) освободените доставки да се третират като облагаеми. Например: *Доставката на поземлени имоти, които не са УПИ по смисъла на ЗУТ – земеделски земи и земи от горския фонд, учредяването или прехвърлянето на ограничени вещни права върху земя, включително върху УПИ (право на строеж, право на ползване и право на преминаване) е освободена доставка, освен ако доставчикът не избере режим на облагаема доставка.*

Прехвърлянето на право на собственост върху урегулиран поземлен имот, без прилежащия терен към стари сгради [2], е облагаема доставка.

Облагането на „прилежащия терен“ [3], следва режима на сградата. Следователно прилежащите терени към нови сгради са облагаема доставка. Когато предмет на доставка са прилежащи терени към стара сграда те попадат в обхвата на освободени доставки, но на доставчика е предоставено право на избор да третира доставката, като облагаема.

Данъци върху доходите

Друга ситуация, при която лицата са данъчнозадължени е тази, при която е налице получаване на доход от продажба или отдаване под наем на поземлен имот.

В случаите на продажба задължението произтича на основание разпоредбите на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ). На основание чл. 13, ал.1, т. 1, буква „б“ от този закон, не са облагаеми доходите, придобити през данъчната година от продажба или замяна на 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. От съществено значение е определянето на датата на придобиване на земеделска земя. Ако към датата на продажбата ѝ са изминали повече от 5 години от датата на придобиването, доходът от тази сделка не подлежи на облагане предвид разпоредбата на ЗДДФЛ и съответно не подлежи на деклариране. В случай обаче, че за придобития доход не са изпълнени посочените условия, той подлежи на облагане и деклариране. Декларирането става с приложение № 5 към годишната данъчна декларация. В тези случаи закона не изключва физическите лица, които не са регистрирани като еднолични търговци, водещо е това, че те извършват търговски сделки, т.е. от значение е не само организационната форма, но и императивната норма в нормативния акт (Киречев, 2019).

Размерът на облагаемия доход от продажба или замяна на недвижимо имущество, включително на ограничени вещни права върху такова имущество, се определя, като положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване на имуществото се намалява с 10 на сто разходи.

В случаите когато продажбата на земеделска земя не е инцидентна сделка, а може да се разглежда като част от стопанската дейност на лицето или земеделския стопанин, то придобития от продажбата доход е облагаем доход. Този доход заедно с останалите доходи от стопанска дейност участва при формирането на данъчна печалба по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО).

При отдаване под наем на земеделска земя закона разпорежда, че доходите, получени от рента, аренда или от друго възмездно предоставяне за ползване на земеделска земя са необлагаеми. Ако обаче, отдаваната под наем земя, не отговаря на критериите за земеделска земя по смисъла на ЗСПЗЗ, придобитият доход от отдаването ѝ не попада в обхвата на необлагаемите доходи, посочени в ЗДДФЛ и подлежи на облагане *(на основание чл. 31 от ЗДДФЛ облагаемият доход от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на движимо или недвижимо имущество се определя, като*

придобитият доход се намалява с 10 на сто разходи).

Заклучение

В заключение може да се обобщи, че от данъчното третиране на поземлените имоти има голям брой заинтересовани страни – държавата, общините, стопанските организации и отделните лица. Данъчното облагане, което касае поземлените имоти в България, в частност земеделските земи е значително облекчено и периодично през годините изважда на дневен ред въпроса за желанието на общините да се въведе поземлен данък за собствениците на земеделски имоти. Предвид факта, че данъчната тежест е в пряка връзка с цената на земеделската земя, често облекченото данъчно облагане се явява възможност за спекулации на пазара.

Забележки:

[1] Чл. 8. От ЗУТ гласи, че: „ Конкретното предназначение на поземлените имоти се определя с подробния устройствен план и може да бъде: 1. (изм. - ДВ, бр. 65 от 2003 г., изм. и доп. - ДВ, бр. 65 от 2004 г.) в урбанизирани територии или в отделни поземлени имоти извън тях - за жилищни, общественообслужващи, производствени, складови, курортни, вилни, спортни и развлекателни функции, за озеленени площи и озеленени връзки между тях и териториите за природозащита, за декоративни водни системи (каскади, плавателни канали и други), за движение и транспорт, включително за велосипедни алеи и за движение на хора с увреждания, за техническа инфраструктура, за специални обекти и други”

[2] Стари сгради или „сгради, които не са нови“, са сгради, които не отговарят на критериите за „нови сгради“, дефинирани в § 1, т. 5 от ДР на ЗДДС: които към датата, на която данъкът за доставката им е станал изискуем, са с етап на завършеност „груб строеж“ или за които към датата, на която данъкът за доставката им е станал изискуем, не са изтекли 60 месеца считано от датата, на която е издадено разрешение за ползване по реда на Закона за устройство на територията.

[3] „Прилежащ терен“, съгласно определението в § 1, т. 6 от ДР на ЗДДС е сумата от застроената площ по смисъла на ЗУТ и площта около застроената площ, определена на база отстояние 3 м. от външните очертания на всяка от ограждащите стени на първия надземен етаж или на полу-подземния етаж на сградата, в рамките на урегулирания поземлен имот.

Използвана литература:

1. Киречев, Д., (2018). Организационни форми на предприятията от аграрния бизнес и влияние върху техните финанси. Правото и бизнесът в съвременното общество: Актуални правни предизвикателства в икономиката, Сборник с доклади, Варна: Наука и икономика, 185 - 197.
2. Коцев, Ц., Владимирова, Т., Владимиров, В., Киров, С., Герчева, С., Благойчева, Х., Найденов, Л. (2008). Публични финанси. - Варна: СТЕНО, 215-220.
3. Станимирова, М., Христова, С. (2014). Управление на поземлените ресурси. Варна: Унив. изд. Наука и икономика.
4. Станимирова, М. (2015). Пазарът на земеделска земя в България – тенденции и детерминиращи фактори. Агробизнесът и селските райони – настояще и бъдещо развитие, Сборник с доклади, Варна: Геа Принт, 50-58.
5. ЕАОС, (2019). Земя и почва в Европа, Защо трябва да използваме тези жизненоважни и ограничени ресурси по устойчив начин?, GOALS, Копенхаген. [online]. [20-12-2019]. Available at: <https://www.eea.europa.eu/bg/publications/signali-2019-g-eaos-zemya>
6. Ciaian, P., Swinnen, J. (2010), EU Land Markets and the Common Agricultural Policy, Brussels: Centre for European Policy Studies, 38-50.
7. Puzule, A. (2015). Assessment of direct taxation instruments. Journal of Social Sciences, 1(7), 147-163.

Използвани нормативни актове:

1. Закон за данък върху добавената стойност, обн. ДВ. бр.63/4.08.2006 г., изм. ДВ. бр.24/22.03.2019 г.
2. Закон за данъците върху доходите на физическите лица, обн. ДВ. бр.95/24.11.2006 г., изм. ДВ. бр.24/22.03.2019 г., доп. ДВ. бр.79/8.10.2019 г.
3. Закон за корпоративното подоходно облагане, обн. ДВ. бр.105/22.12.2006 г., изм. и доп. ДВ. бр.64/13.08.2019 г.
4. Закон за местните данъци и такси, обн. ДВ. бр.117/10.12.1997г., изм. и доп. ДВ. бр.38/10.05.2019 г.
5. Закон за собствеността и използването на земеделските земи, обн. ДВ. бр.17/1.03.1991 г., изм. и доп. ДВ. бр.61/2.08.2019 г.
6. Закон за устройство на територията, обн. ДВ. бр.1/2.01.2001 г., изм. и доп. ДВ. бр.62/6.08.2019 г.

Благодарност

Проектът "Поземлени отношения и европейска политика: синергия и перспективи за българското земеделие" се изпълнява от Института по аграрна икономика, Селскостопанска академия - София, в партньорство с Икономически университет - Варна и Аграрен университет - Пловдив, 2019-2022 г. Авторът изказва благодарност на Фонд „Научни изследвания“ за оказаната подкрепа при осъществяване на работата по проект ПОЗЕСИН, договор № КП-06-Н35/2-18.12.2019 г.

Информация за контакт с автора:

Гл. ас д-р Павлина Иванова
Икономически университет – Варна
Катедра „Аграрна икономика“
e-mail: p.ivanova@ue-varna.bg