



№ 085/18.03.2020 г.

ДО
ПРОФ. Д.Ю.Н. БОРИС ВЕЛЧЕВ
ПРЕДСЕДАТЕЛ НА
КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД НА Р БЪЛГАРИЯ

Относно: Становище по конституционно дело № 14/2019 г. за установяване на противоконституционност на чл. 102, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност (обн. ДВ, бр. 63 от 04.08.2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 102 от 31.12.2019г.).

УВАЖАЕМИ ПРОФ. ВЕЛЧЕВ,

Във връзка с отправеното до Съюза за стопанска инициатива, в качеството му на национално представителна организация на работодатели, искане за становище по посоченото конституционно дело и след като се запознахме със същото, изразяваме следното:

Нормата на чл. 102, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) е приета с изменението и допълнението, обнародвано в ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 01.01.2018 г. Нормата систематично е свързана с новото изречение второ на чл. 96, ал. 1 от същия нормативен акт, установяваща задължението за регистрация на данъчно задължен по този закон субект, ако той е достигнал оборот от облагаеми доставки от 50 000 лева за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия. Съгласно посочената регламентация в тази хипотеза за данъчния субект възниква задължение да подаде заявление за регистрация в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът.

Това правило е изключение, частен случай, намерил самостоятелна регламентация спрямо общата хипотеза, в която възниква задължение за регистрация по закона на данъчен субект, уредена в първото изречение на същия текст.

В общия случай на чл. 96, ал. 1, изречение първо за данъчно задълженото лице възниква задължение за регистрация по ЗДДС, ако достигне размер на облагаем доход от 50 000 лева или повече за период не по-дълъг от последните 12 месеца преди текущия месец. Задължението за регистрация следва да бъде изпълнено в 7-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който данъчно задълженото лице е достигнало посочения размер на облагаем оборот.

От анализа на тези норми могат да бъдат извлечени същностните разлики в двата регистрационни режима:

1. Периодът, за който се изисква да е достигнат посоченият праг от 50 000 лева облагаем оборот: в общия случай - за период от 12 последователни месеца преди текущия, а в специалната хипотеза - за период от 2 последователни месеца, включително текущия.
2. Началният момент на 7-дневния срок за изпълнение от данъчно задълженото лице на задължението му за подаване на заявление за регистрация: в общия



случай - от момента на изтичане на последния данъчен период, а в специалната хипотеза - от датата, на която е достигнат посочения в нормата размер на облагаемия оборот.

За изясняване на тези същностни разлики в двата режима е от особена важност да се установи каква е била икономическата целесъобразност на това законодателно решение.

В мотивите към законопроекта за изменение и допълнение на ЗДДС, сигнатура 702-01-41, с вносител Министерски съвет, който предлага създаването на този специален режим относно задължението за регистрация по ЗДДС, е посочено че „предложението има за цел да противодейства на лицата, които избягват регистрация по ЗДДС при извършване на облагаема дейност за определен период от годината (осъществяване на дейност в сезонни обекти в рамките на 2-3 месеца годишно).”

Посочените мотиви красноречиво разкриват икономическата целесъобразност на създаването на специален регистрационен режим по отношение на онези икономически субекти, които натрупват оборот в рамките на по-кратък период при осъществяване на високооборотна сезонна дейност.

От гледна точка на изследвания казус основателно възниква въпросът освен разликата в началния момент на регистрацията, съществуват ли други разлики в данъчното третиране на данъчно задължените субекти, ако те *изпълнят* задължението си за регистрация в съответствие с предписаното в правната норма.

По отношение на самата регистрационна процедура законът не прави разграничение между двете хипотези. Съгласно чл. 101, ал. 6 от ЗДДС в срок от 7 дни от постъпване на заявлението органът по приходите извършва проверка на основанието за регистрацията, а в срок от 7 дни от приключване на проверката издава акт, с който извършва или мотивирано отказва да извърши регистрацията. Съгласно чл. 103, ал. 1 от ЗДДС за дата на регистрацията се смята датата на връчването на акта за регистрация.

След получаване на акта за регистрация данъчно задълженото лице започва да начислява ДДС в определените в закона размери за всяка облагаема доставка, а при изпълнение на законоустановените условия има право да му бъде възстановен данъчен кредит, като отново не се предвижда разграничение между данъчно задължените субекти.

Предвид на изложеното ЗДДС не предвижда различно третиране на данъчнозадължените лица по двете разгледани по-горе хипотези по отношение на начисляването на ДДС и правото на възстановяване на данъчен кредит след извършване на регистрацията.

Анализът на нормите показва разлика в третирането само по отношение на правните последици, ако лицето *не изпълни* в указания срок задължението си да подаде заявление за регистрация.

Съгласно чл. 102, ал. 3, т. 1 от ЗДДС за определянето на данъчните задължения на лицето, в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че то дължи данък за извършените от него облагаеми доставки за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите. Тази норма е напълно съответстваща на целите на данъчното облагане, тъй като се предвижда лицето да бъде обложена по начин, сякаш е подало заявление за регистрация в срок.

Случаят с чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е по-различен, тъй като предвижда по-различно данъчно третиране на сходна ситуация. Съгласно посочената норма в случаите по чл.



96, ал. 1, изречение второ, когато лицето е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че дължи данък за облагаемите доставки от датата, на която е надвишен оборотът, до датата на която е регистрирано от органа по приходите. Същевременно изречение второ предвижда, че освен този данък се дължи и данък върху доставката, с която се надхвърля посочения облагаем оборот. Като неблагоприятна последица е предвидена дължимост и на данъка върху получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, и за облагаемите вътреобщностни придобивки, осъществени през този период.

Разликите в режима на данъчно облагане в случаите на неспазване на задължението за регистрация по чл. 96, ал. 1, изречение второ спрямо тези по изречение първо са следните:

- Установен е по-ранен период за начисляване на данъка – не от датата, на която изтича срокът, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, а много по-ранна дата – когато е надвишен оборотът от 50 000 лева;
- Предвижда се начисляване на данък и върху облагаемата доставка, с която се достига посочения облагаем оборот, върху която в общия случай не се начислява данък;
- Предвижда се начисляване на данък и върху получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя;
- За този период данъчно задълженото лице няма право да възстанови данъчен кредит.

Това са правните последици, посредством които данъчният субект по чл. 96, ал. 1, изречение втора бива неравно третиран по отношение на данъчния субект по чл. 96, ал. 1, изречение първо, ако и двамата не са изпълнили задължението си за подаване на заявление в срок.

Именно по отношение на тези правни последици се различава и данъчното третиране на данъчния субект по чл. 96, ал. 1, изречение второ, ако не е изпълнител задължението си за регистрация от данъчния субект по същия текст, ако е изпълнил задължението си за регистрация.

Считаме, че независимо от това, че в двете хипотези по чл. 96, ал. 1 са въведени различни условия, при които възниква задължението на данъчния субект за регистрация, правните последици от неизпълнението на това задължение по отношение на режима на данъчно третиране не следва да бъдат различни. За подобно различно третиране не може да бъде открит дори мотив по целесъобразност. В самия законопроект, с който е била предложена обсъжданата правна норма също не се откриват каквито и да било мотиви, като мотиви са изложени само по отношение на възприетия подход на чл. 96, ал. 1, изречение второ, но не и по отношение на предложеното в чл. 102, ал. 4 от ЗДДС решение.

Посочените по-горе различия на данъчното третиране на правните субекти от една страна – между тези, които са изпълнили задължението си за регистрация и тези, които не са изпълнили задължението си за регистрация, и от друга страна между тези, които не са изпълнили задълженията си за регистрация по двете хипотези на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, са лишени от каквато и да била легитимност.

Безспорно е налице и неравното третиране за данъчните цели по ЗДДС на доставката, с която се достига законоустановеният праг от 50 000 лева облагаем оборот. При навременно подаване на заявлението за регистрация и в двете хипотези по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, както и при неподаване на заявлението за регистрация в указания



срок по чл. 96, ал. 1, изречение първо, върху тази доставка не се начислява ДДС, а при неподаване на заявлението за регистрация в указания срок по чл. 96, ал. 1, изречение второ върху тази доставка се начислява ДДС.

В тази връзка считаме за необходимо да се направи разграничението, че ЗДДС определя облагаемата доставка в чл. 12, ал. 1 като всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Предвид на това доставката, с която се достига прагът от 50 000 лева винаги е облагаема доставка по смисъла на чл. 12 от ЗДДС, но за нея не възниква задължение за начисляване на ДДС. Без значение е каква е стойността на облагаемата доставка, с която се достига максималната граница на облагаемия оборот като задължителен праг за регистрацията по ЗДДС, защото нейното осъществяване е от значение единствено за пораждаване на задължението за данъчна регистрация, а задължението за начисляване на ДДС върху облагаемите доставки след достигане на прага от 50 000 лева възниква на по-късен етап – с връчването на издадения от органите по приходите акт за регистрацията на данъчно задълженото по закона лице.

В обобщение ще отбележим, че дължимостта на данъка от лице, което не е изпълнило задължението си за данъчна регистрация не е санкция за това лице. Начисляването и внасянето на данъка съгласно условията на чл. 102, ал. 3 и ал. 4 от ЗДДС цели да възстанови данъчното правоотношение по начин, сякаш данъчният субект е изпълнил задължението си за регистрация. А неизпълнението на това негово задължение поражда едно различно от данъчното правоотношение, а именно административно-наказателно правоотношение, в хода на което лицето ще бъде санкционирано за допуснатото от него виновно нарушение на административното му задължение да подаде заявление за регистрация.

Ето защо не следва по никакъв начин данъчното правоотношение по отношение на неизпълнилото задължението си за подаване на заявление за регистрация лице да се различава и то да бъде неравно третирано на този признак в рамките на това данъчно правоотношение.

Предвид на това считаме, че въведеният в чл. 102, ал. 4 от ЗДДС ред е лишен от легитимна цел и нарушава принципа на правовата държава и принципа на равнопоставеност пред закона, прогласени в Конституцията на Република България.

С УВАЖЕНИЕ,

/п/

ВИОЛИНА НАКОВА
Изпълнителен Заместник-председател на
СЪЮЗ ЗА СТОПАНСКА ИНИЦИАТИВА

