

ДО

ПРЕДСЕДАТЕЛЯ НА
КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД
на РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

ОТНОСНО: Правно становище по к.д. № 15/2018 г. от доц. д-р
Евелина Димитрова Стоева – Димитрова

УВАЖАЕМИ г-н ПРЕДСЕДАТЕЛ,

Приложено, представям правно становище по предмета на к.д.
№ 15/2018 г. и не възразявам същото да бъде публикувано на
интернет страницата на КС.

01.03.2018г.

С уважение,

доц. д-р Ев. Димитрова

ДО

КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД
на РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

СТАНОВИЩЕ по конституционно дело № 15/2018 г.

от доц. д-р Евелина Димитрова Стоева – Димитрова

Софийски университет „Св. Климент Охридски“

Юридически факултет

УВАЖАЕМИ КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,

Във връзка с предоставената ми възможност изразявам становище по предмета на к.д. № 15/2018 г. в частта относно конституционосъобразността на § 39, т. 6 от Закона за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане (Обн., ДВ, бр. 98/ 2018 г.), с който се изменя и допълва чл. 22 от Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ).

С разпоредбата на чл. 22 от Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ) са установени границите, в които общинският съвет с наредба определя размера на данъка върху недвижимите имоти (ДНИ, данъка), с който се облагат обектите на данъка – поземлени имоти, сгради и самостоятелни обекти в сгради (чл. 10 ЗМДТ).

Преди направеното с атакувания § 39, т.6 от ЗИД на ЗКПО допълнение на чл. 22 от ЗМДТ тези граници са от 0,1 до 4,5 на хиляда върху данъчната оценка на всички обекти на данъка.

По същество, с искането си президентът на Република България оспорва разпоредбата на чл. 22, т.2 от ЗМДТ, с която, като специално правило, се установяват различни граници за определяне на размера на ДНИ, когато обект на облагане са: *«...[ис]лищни имоти (подч. м.- Е.Д.), разположени на територията на населено място или селищно образувание, включени в списъка на курортите в Република България и определяне на техните граници, приет с Решение на Министерски съвет № 153 от 24 февруари 2012 г., които за съответната година не са*

основно жилище на данъчно задълженото лице, не са отдадени под наем и не са регистрирани като места за настаняване по смисъла на Закона за туризма».

Когато имотите са разположени в курорти от национално значение общинският съвет определя размера на данъчната ставка на ДНИ в границите от **5 до 7 на хиляда** върху данъчната оценка на недвижимия имот, а за курортите от регионално значение – в границите от **4,5 до 6 на хиляда**.

За всички останали данъчни обекти границите за определяне на размера на данъка се запазват - от 0,1 до 4,5 на хиляда върху данъчната им оценка.

Споделям становището, че с оспорената разпоредба изключителната нормотворческа компетентност на Народното събрание за установяване на ДНИ и границите за определяне на неговия размер е разпределена между законодателния орган и орган на изпълнителната власт. Министерският съвет в условията на **свободна преценка** определя с решение курортите от национално и от местно значение, а с това си властническо действие, косвено, определя и границите, в които се определя размера на данъчната ставка като елемент на ДНИ за разположените на територията им жилищни имоти, *което противоречи на принципите на чл. 4, ал. 1, чл. 60 и чл. 84, т.3 от Конституцията на Република България (КРБ), на които следва да се основава данъчният закон, както и на решения на Конституционния съд на РБ, задължителни за всички държавни органи, юридически лица и граждани.*

Съгласно конституционоустановените принципи на правовата държава (чл. 4, ал. 1 от КРБ) и на законоустановеността на данъците, данъчните облекчения и утежнения (чл. 60, ал. 1 и ал.2 от КРБ), като юридическо задължение, данъкът може да съществува само когато е установен и **размерът му е определен със закон**. Със закон следва да бъдат установени всички елементи на данъка – субект, обект, данъчна основа и данъчна ставка (Решение № 10 от 24 октомври 2013 г. на КС на РБ по к.д. № 8/2013 г.) Създадените не със закон данъчни уредби са противоконституционни (Решение № 3 от 9 февруари 1996 г. на КС на РБ по к.д. № 2 /1996 г). Принципът на законоустановеност на данъците е гаранция, че намесата в имуществената сфера на данъчните субекти е

установена в случаите и до степен, които публичния финансов интерес налага, при строгото спазване на правилата за установяване и определяне на данъците.

Съгласно разпоредбата на **чл. 84, т.3 от КРБ** правото да урежда данъчна материя е резервирано за законодателната власт, която не може да го делегира на изпълнителната власт или да го упражнява в друга форма освен чрез закон (**въпроси за размера на данъците не могат да се решават и чрез национален и местен референдум, съгласно чл. 9, ал.2, т.3 и чл. 26, ал.2, т.2 от Закона за пряко участие на гражданите в държавната власт и местното самоуправление**). Установяването на данъците и определянето на техния размер е изключително правомощие на Народното събрание, което не може да се делегира на изпълнителната власт (**Решение № 3 по к.д. № 2 от 1996 г. и Решение № 6 по к.д. № 4 от 1998 г.**). Финансовата децентрализация, въведена с разпоредбата на **чл. 141, ал. 3 от КРБ** (ДВ, бр. 12 от 2007 г.), според която общинският съвет определя размера на местните данъци при условия, по ред и в границите, установени със закон, внася нюанс в правното регулиране на обществените отношения, изграждащи общинските публични финанси, но не преодолява принципа на законоустановеност на данъците във всичките им елементи по отношение на местните данъци, в т.ч. на ДНИ.

Съображения, свързани със законодателната целесъобразност, не преодоляват тези принципи.

Освен строго материалноправните основания, за противоконституционността на оспорената разпоредба значение имат и обстоятелства, свързани със законодателния процес по нейното приемане.

Предложението за изменение и допълнение на **чл. 22 от ЗМДТ** е направено по реда на **чл. 83, ал.1 от Правилника за организацията и дейността на Народното събрание** след първото гласуване на внесения от Министерския съвет законопроект (ЗИД на ЗКПО, § 35). Заявената от вносителите цел на предложението е преодоляване с данъчноправни средства на неравнопоставеността между собствениците на курортни имоти, които се посещават от т.нар. в предложението *платени посетители* и собствениците на имоти, които не са отдадени под наем и не са регистрирани като места за настаняване по смисъла на Закона за туризма, поради което не са източник на доходи за техните собственици, респ. на приходи в общинския бюджет от данъци върху доходите им (в тази част от

мотивите на предложението не е взета предвид разликата в статуса на имуществените и на доходните данъци като бюджетни приходи – ДНИ е местен данък, а данъкът върху доходите на физическите лица и корпоративният данък са държавни данъци и постъпленията от тях са приход за държавния бюджет). За да е съпоставимо участието на двете групи собственици на курортни имоти във финансирането на публичните разходи вносителите поставят размера на ДНИ в зависимост от предназначението на имотите. С оглед на мотивите за приемането ѝ, оспорената разпоредба допуска противоречащо на КРБ смесване на юридическия състав на данъка върху недвижимите имоти като имуществен данък с юридическия състав на доходните данъци (Решение № 8 от 8 октомври 2002 г. по к.д. № 7/2002 г.).

В практиката си Конституционният съд на РБ постановява още, че: *«...[размерът на данъка се обуславя от стойността на обекта, която не се влияе от това за какви нужди той се използва. Начинът на използване не е елемент от стойността. От това, че едно жилище престава да бъде ползвано според предназначението и почва да се използва за нежилищни нужди, не се променя неговата стойност. Правото на собственост върху сграда, пораждащо данъчното задължение, има един и същ обем както когато сградата се ползва за жилищни нужди, така и когато тя не се ползва за такива нужди. Дотолкова, доколкото промяната в ползването може да доведе до различен доход от обекта, този доход трябва да бъде предмет на друг данък - подоходен. Отделното посочване в чл.60, ал.1 от Конституцията на "доходи и имущество" трябва да се схваща за изискване за разграниченост между доходните и имуществените данъци, за недопускане на елементи, присъщи на едната категория данъци, в другата категория данъци.* (Решение на КС № 9 от 20 юни 1996 г. по к.д. №9/1996 г.).

Изменението на чл. 22 от ЗМДТ, е прието без обсъждане. Нито в доклада на водещата комисия на Народното събрание - Комисията по бюджет и финанси (Допълнителен доклад към доклад вх. № 853-02-49 от 30.10.2018 г. относно законопроект за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане, № 802-01-39, внесен от Министерския съвет на 11.10.2018 г., приет на първо гласуване на 18 октомври 2018г.), нито при второто гласуване на законопроекта в пленарна зала, предложената промяна и последиците от нейното приемане са обсъдени. Съгласно чл. 83, ал.4 от Правилника за организацията и

дейността на Народното събрание по предложенията, внесени от народни представители, председателят на водещата комисия може да изисква становище и от Министерския съвет или от съответния ресорен министър. Въпреки, че с предложеното изменение по същество се установява данъчно правило с характеристиката на данъчно **утежнение** по отношение на местен данък, становища по предложението не са изискани, в т.ч. от Сдружението на общините.

От гледна точка на **юридическата техника**, оспорената разпоредба въвежда специален ред за определяне на размера на ДНИ за ограничен кръг обекти на облагане, родово определени като „**жилищни имоти**“ в границите на курорти от национално или регионално значение. В действащото данъчно законодателство липсва изрично определение на понятието „жилищни имоти“. Понятието не е ново за данъчното право (използвано е в разпоредбите на чл. 13, ал.1, б. „а“ от Закона за данъците върху доходите на физическите лица и на чл. 21, ал.1 от Закона за местните данъци и такси), но до момента се тълкува в данъчното право в контекста на административното законодателство. Доколкото доктрината и съдебната практика са основани на система от понятия, дефинирани в действащото законодателство, липсата на дефиниция на понятието за целите на данъчното право и в частност за целите на ЗМДТ, създава затруднения при изясняване на точния му данъчноправен смисъл. Липсата на легална дефиниция на понятията „жилищен имот“ и „нежилищен имот“ в ЗМДТ или друг данъчен закон налага за изясняването на съдържанието им да се използват дефиниции на сходни понятия, съдържащи се в други нормативни актове, например в ЗУТ (**Решение № 8795 от 28.06.2018 г. по адм. д. № 5317 / 2018 на Върховния административен съд**). Според практиката на Върховния административен съд, за да се квалифицира един имот като жилищен, той трябва да бъде сграда или недвижим имот, в който вече е изградена тази сграда и функцията на недвижимия имот е само на прилежаща площ към сградата (**Решение № 8795 от 28.06.2018 г. по адм. д. № 5317 / 2018 на Върховния административен съд**). Употребата на понятието „жилищен имот“ в разпоредбата на чл. 22, т.2 от ЗМДТ без изрично заявен смисъл, свързващ понятието с характеристиките на недвижимия имот като обект на облагане, вместо с негови конструктивни белези, ще затрудни процеса на правоприлагане и е предпоставка за противоречива съдебна практика.

Въз основа на изложеното, смятам, че са налице основания за признаване за противоконституционна на разпоредбата на чл. 22, т.2 от ЗМДТ като несъответстваща на чл. 4, ал. 1, чл. 60 и чл. 84, т.3 от Конституцията на Република България.

Ако в случай, че същата бъде обявена за противоконституционна, но се запази действието на чл. 22, т.1 от ЗМДТ, който, в действаща си редакция, изключва от приложното поле на нормата данъчните обекти по чл. 22, т.2, ще възникне празнина в закона, която не може да бъде преодоляна по тълкувателен път. С оглед на това смятам, че са налице основания за обявяване за противоконституционна на чл. 22 от ЗМДТ в цялост.

01.03.2019 г.

доц. д-р Евелина Димитрова