



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

Изх. № 11-03-24

София, 13.03.2020 г.

КОНСТИТУЦИОНЕН СЪД

Вх. № 49 КВ

Дата 16.03.2020 г.

ДО
КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД
НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

СТ А Н О В И Щ Е

ОТ ВЛАДИСЛАВ ГОРАНОВ - МИНИСТЪР НА ФИНАНСИТЕ
ПО КОНСТИТУЦИОННО ДЕЛО № 14/2019 г.

УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН ПРЕДСЕДАТЕЛ,

УВАЖАЕМИ ГОСПОЖИ И ГОСПОДА КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,

На основание чл. 150, ал. 4 от Конституцията на Република България Висшият адвокатски съвет /ВАДВС/ е сезирал Конституционния съд /КС/ с искане за установяване на противоконституционност на чл. 102, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) (обн., ДВ, бр. 63 от 4.08.2006 г., посл. доп., ДВ, бр. 18 от 28.02.2020 г.).

На 20 ноември 2019 г. КС е образувал конституционно дело № 14/2019 г. по искането, в което вносителят излага подробно съображенията си в подкрепа на твърдените противоречия на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с чл. 4, ал. 1 и ал. 2, чл. 5, ал. 4, чл. 6, ал. 2, чл. 17, ал. 3, чл. 19, ал. 2 и чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България /КРБ/.

Според Висшия адвокатски съвет, чрез създадения с разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС режим неизпълнението на задължението за регистрация в законово определения срок от данъчно задълженото лице, в хипотезата на чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС, се третира от законодателя като данъчно събитие, което има за последица „изземване на доход под формата на невъзстановим данък върху добавената стойност“. Вносителят на искането твърди, че това законодателно решение, от една страна, нарушава конституционно установените принципи на равенство пред закона и създаването на еднакви правни условия за извършване на стопанска дейност, (уредени съответно в чл. 6, ал. 2 и чл. 19, ал. 2 от Конституцията), а от друга, противоречи на принципа на неприкосновеност на частната собственост (чл. 17, ал. 3 от Конституцията).

Подателят на искането излага доводи и за противоречие на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с чл. 60, ал. 1 – разпоредбата нарушава принципа за съответствие между данъчното задължение и дохода или имуществото на данъчно задълженото лице, тъй като лицата, осъществяващи независима икономическа дейност, са третираны различно от закона единствено поради извършване на административно нарушение – неподаване на заявление за регистрация в законоустановения срок, за което отделно е предвидена и административна санкция в чл. 178 от ЗДДС, като посочва, че оспорената разпоредба дублира административната санкция, същата е „несъразмерна“, „неадаптивна“ и въвежда различно третиране на данъчно задължените лица.

Вносителят на искането излага и аргументи, че чл. 102, ал. 4 от ЗДДС противоречи на чл. 4, ал. 1 и ал. 2 и на чл. 5, ал. 4 от Конституцията на РБ, сочи нормите на чл. 249, § 2 от Договора за създаване на европейската общност и на чл. 15, ал. 2 от Закона за нормативните актове, както и че Директива 2006/112/ЕО и принципите за неутралитет на ДДС и за недискриминационния му характер влизат в колизия с чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. Искателят счита, че тъй като неизвършването на задължителна регистрация не е изрично посочено от законодателя в чл. 25 от ЗДДС, където изчерпателно са изброени данъчните събития, то оспорената разпоредба влиза в противоречие с останалите разпоредби от закона, което нарушава принципите на непротиворечивост, последователност и предвидимост на нормативните актове.

Оспореният от ВАдвС текст от ЗДДС гласи следното:

„Чл. 102, (4) (Нова – ДВ, бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г.) За определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за облагаемите доставки, с които надхвърля облагаемия оборот от 50 000 лв., от датата, на която е надвишен оборотът, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите, или до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация. За облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък. Лицето дължи данък и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, и за облагаемите вътреобщностни придобивания, осъществени през този период.“

С Определение от 11 февруари 2020 г. КС е допуснал за разглеждане по същество искането на ВАдвС за установяване на противоконституционност на посочената по-горе разпоредба от ЗДДС и на основание чл. 20а, ал. 1 от Правилника за организацията и

дейността на Конституционния съд е конституирал министъра на финансите като заинтересована страна по делото.

С оглед предоставената възможност и в определения от КС 30-дневен срок изразявам становище, че искането на ВАДВС е неоснователно и необосновано, като излагам подробни съображения конкретно по аргументите в искането за установяване на противоконституционност на оспорената разпоредба от ЗДДС, както следва:

I. Относно твърденията за противоречие на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с чл. 6, ал. 2, чл. 17, ал. 3, чл. 19, ал. 2 и чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България:

I.1. По отношение на чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България:

Съгласно чл. 60, ал. 1 от КРБ гражданите са длъжни да плащат данъци и такси, установени със закон, съобразно техните доходи и имущество. По отношение на първия елемент от разпоредбата - данъкът да е установен със закон, е видно, че всички елементи на данъка, който става дължим при прилагането на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, са установени в ЗДДС и за него не е налице отклонение от общите правила на закона.

Що се отнася до изискването лицата да плащат данъци съобразно техните доходи и имущество считам, че то не е приложимо по отношение на ДДС, който е данък върху потреблението. Дължимостта и размерът на косвените данъци не са поставени в зависимост от наличието или размера на доходите или имуществото на данъчно задължените лица. Данъкът върху добавената стойност е данък, който се начислява на всеки етап от потреблението на стока или услуга. В този смисъл принципно не може да се търси съответствие между данъчното задължение по ЗДДС и дохода или имуществото на данъчно задълженото лице. До този извод стига КС в мотивите на Решение № 6 от 27.04.2010 г. по к. д. № 16/2009 г.: „Съдът, като изхожда от правната същност на ДДС като косвен данък, приема, че той не е пряко обвързан с доходите и имуществото на гражданите. Икономическата тежест от ДДС се поема от потребителите чрез увеличаване цената на стоката или услугата, поради което не може и да се приложи измерител чрез доходи и имущество. Следователно чл. 60, ал. 1 от Конституцията не е приложим в частта „съобразно техните доходи и имущество“. В рамките на законодателната си власт Народното събрание преценява тежестта на косвените данъци, въвеждайки в закона политическа и икономическа целесъобразност.“. В други решения КС също разглежда посочването на „доходи“ и „имущество“ само в контекста на имуществените и доходните данъци. Така например в Решение № 4 от 9.04.2019 г. по к. д. № 15/2018 г. КС приема: „По отношение на второто посочено от президента на Република България основание за

установяване на противоконституционност на разглежданата разпоредба трябва изначално да се вземе предвид конституционното разграничение между „имуществени“ и „подоходни“ данъци. Отделното посочване в чл. 60, ал. 1 от Конституцията на „доходи“ и „имущество“ изисква ясно и принципно разграничаване между двете категории данъци („подоходни“ и „имуществени“). В практиката си Конституционният съд приема за недопустимо елементите, които определят размера на данъците от едната категория, да се използват при определяне на размера на другата категория данъци.“. Дори в случай на невъзстановим ДДС е неоснователно да се прави съпоставка с дохода/имуществото на данъчно задълженото лице или да се твърди, че ДДС следва да се определя според дохода/имуществото, тъй като съгласно чл. 26, ал. 2 от ЗДДС данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, т.е. най-общо казано това е цената на стоката или услугата.

С оглед изложеното считам, че твърдението за противоречие на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с чл. 60, ал. 1 от КРБ е необосновано.

1.2. По отношение на чл. 6, ал. 2 и чл. 19, ал. 2 от Конституцията на Република България:

В искането на Висшия адвокатски съвет се твърди, че оспорената разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС въвежда неравно третиране на лицата, пропуснали срока за подаване на заявление за регистрация по чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, в сравнение с тези, които са изпълнили това задължение, като се извеждат икономически и правни аргументи против различното третиране.

Не споделям твърдението в искането ВАДВС за противоречие с чл. 6, ал. 2 от Конституцията по следните съображения:

Съгласно нормата на чл. 6, ал. 2 от КРБ не се допускат никакви ограничения на правата или привилегии, основани на раса, народност, етническа принадлежност, пол, произход, религия, образование, убеждения, политическа принадлежност, лично и обществено положение или имуществено състояние, каквито признаци в чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не се визират.

В тази връзка Конституционният съд нееднократно се е произнасял, че за да е налице противоконституционност на законов текст на основание чл. 6 от КРБ, следва да е налице поне един от признаците, посочени в чл. 6, ал. 2 от КРБ, като „социалните признаци за недопускане ограничения на правата или предоставяне на привилегии са посочени в чл. 6,

ал. 2 от Конституцията изчерпателно.“ (Решение № 14 от 10.11.1992 г. по к. д. № 14/1992 г.). В този смисъл е и Решение № 15 от 9.06.1998 г. по к. д. № 12/1998 г.: „Независимо от всичко оспорената разпоредба не поставя връщането на земите в зависимост от някои от социалните признаци за недопускане ограничения на правата или предоставяне на привилегии, които „са посочени в чл. 6, ал. 2 от Конституцията изчерпателно“ (вж. Решение № 14 от 1992 г. - ДВ, бр. 93 от 1992 г.). Принципът на равенството на гражданите пред закона не е нарушен.“. Равенството на всички граждани пред закона по смисъла на чл. 6, ал. 2 от Конституцията означава равенство пред всички нормативни актове (арг. Решение № 14 от 1992 г. по к. д. № 14/1992 г.). В мотивите на Решение № 8 от 2017 г. по к. д. № 1/2017 г. Конституционният съд постановява: „Неминуемо, когато се приема нов или се изменя и допълва действащ закон, е възможно за в бъдеще да се променят обхватът и условията за упражняване на законово регламентирани права и свободи. Възможно е също така, те да отпаднат и вместо тях или заедно с тях, да се уредят нови права и задължения. Законодателят не може да бъде ограничен завинаги да не променя законоустановени права и свободи, защото така не би могъл да адаптира правото към изменящите се обществени отношения.“

Оспорената разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не регламентира неравно третиране по смисъла на Конституцията, не предвижда привилегии, нито засяга признак от изброените в чл. 6, ал. 2 от КРБ, като изразявам становище, че не е налице неравнопоставеност пред закона и в контекст, излизащ извън пределите на чл. 6 от Конституцията.

Законът за данък върху добавената стойност урежда различни режими, което е обусловено от различните видове, интензитет и обеми на независима икономическа дейност, осъществявана от данъчно задължените лица. Това не прави различните режими дискриминационни, а напротив - показва гъвкавост спрямо различните условия, при които тази дейност се осъществява. Така например ЗДДС съдържа различни правила по отношение на началния момент на облагаемост на доставките при вътреобщностни придобивания в сравнение с други доставки с място на изпълнение на територията на страната, начисляване от получателя по доставки на цветни метали, отпадъци и др. в сравнение с общия режим на начисляване от доставчика, при определени доставки не се изисква фактуриране в сравнение с други доставки, при които има изискване за издаване на фактура, и т.н.

Същевременно ЗДДС съдържа редица защитни механизми за предотвратяване на измамите с ДДС, на злоупотребата с данъчния закон, съответно заобикалянето или неизпълнението на задължения по ЗДДС, които биха имали като резултат отклонението или избягването на данъчни задължения. Така например, по силата на чл. 176 от ЗДДС органът

по приходите може да откаже да регистрира или да прекрати регистрацията на лице, което не може да бъде открито на посочения от него адрес за кореспонденция, промени адреса си за кореспонденция и не уведоми по предвидения за това ред, системно не изпълнява задълженията си по този закон, има публични задължения, събирани от Националната агенция за приходите, общата стойност на които надхвърля стойността на активите му, намалена с неговите задължения и др. Друг пример в това отношение е чл. 177 от ЗДДС, регламентиращ условията за ангажиране на солидарната отговорност на регистрирано лице - получател по облагаема доставка за дължим и невнесен данък от доставчик по веригата на ДДС, когато лицето-получател е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен и това е доказано от ревизиращия орган по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. В допълнение такава е разпоредбата и на чл.163а от ЗДДС, предвиждаща начисляване на данъка от получателя вместо от доставчика (т. нар. обратно начисляване) за местни доставки на определени видове отпадъци, метали, зърнени и технически култури, като този механизъм е признат от Европейската комисия като едно от най-ефективните средства за борба с измамите с ДДС.

Подобна мярка е и предвидената в чл. 102, ал. 4 във връзка с чл. 96, ал.1, изречение второ от ЗДДС. Законът съдържа различна регламентация по отношение на лицата, които са изпълнили задължението си за подаване на заявление за регистрация по ДДС съобразно чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, и лицата, които не са изпълнили задължението си за това, поради което на основание чл. 102, ал. 4 от ЗДДС са регистрирани по инициатива на органа. Тази уредба отчита разликата в правното и фактическото положение на лицата.

В искането си ВАдвС анализира разликите между регистрацията по чл. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС (когато облагаемият оборот е надвишен за период не по-дълъг от 12 последователни месеца преди текущия месец) и регистрацията по чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС (когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия). Разпоредбата на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС има за цел своевременното регистриране по ЗДДС на данъчно задължени лица, които в относително кратък период – до два месеца, извършват облагаеми доставки, с които достигат оборот от 50 000 лева или повече. В тази връзка са и предвидените различни моменти, от които започва да тече срокът за подаване на заявление за регистрация (по чл. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС – от изтичането на данъчния период, през който е достигнат оборотът, а по чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС – от датата, на която е достигнат оборотът), което е продиктувано от необходимостта от ускорена регистрация по ЗДДС.

По отношение на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС следва да се има предвид, че целта на законодателя е да обхване всяка независима икономическа дейност, както по-равномерно развиващата се, така и тази с променлив интензитет. По-специално обхватът на цитираната разпоредба обхваща както сезонните търговски обекти, които достигат облагаем оборот от 50 000 лева за сравнително кратък период (един, два месеца), който след това спада, така и други икономически оператори, които постепено натрупват този облагаем оборот и го поддържат на това или по-високо ниво. Прагът е еднакъв за всички икономически оператори, като той се прилага по начин, по който се цели именно да се изравни максимално третирането за целите на ДДС на всички икономически отрасли и сектори, независимо от това с какъв интензитет се развиват те. Затова времевата рамка за проследяване на оборот е диференцирана по напълно обективен признак, какъвто са интензитетът на натрупване на облагаем оборот от независима икономическата дейност, подлежаща на облагане с ДДС.

Независимо от аргументите в искането на ВАдвС против въвеждането на различни срокове за подаване на заявление за регистрация в чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, не е направено искане за обявяване на противоконституционност на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС. В този смисъл подателят на искането признава законодателната целесъобразност на въвеждането на различните срокове за регистрация (различен момент, от който тече срокът за подаване на заявление за регистрация), продиктувано от различната икономическа ситуация, в която се намират двете групи лица, осъществяващи независима икономическа дейност.

Оспорената разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, която кореспондира на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, регламентира производството по служебна регистрация от органите по приходите в случаите, в които данъчно задълженото лице не е спазило изискването да се регистрира при надвишаване на облагаемия оборот. Различният подход на законодателя в чл. 102, ал. 4 във връзка с чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС може да бъде обоснован с легитимните цели за осигуряване на правилното начисляване и събиране на данъка и предотвратяването на данъчни измами. В тази връзка следва да се посочи, че неправилно в искането на ВАдвС се интерпретира, че и при закъснение на данъчно задълженото лице да подаде заявление за регистрация от един ден се прилага режимът на регистрация по чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС регламентира регистрация по инициатива на органа, когато данъчно задълженото лице не го е направило по реда на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, а не хипотеза, при която лицето е подало заявление за регистрация със закъснение („подаване на заявление извън срок, което е формално нарушение“). С други думи в хипотезата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не е налице

закъсняло подаване на заявление за регистрация в резултат на активни действия на данъчно задълженото лице, а липсата на регистрация при наличие на законовите предпоставки е била установена от органа по приходите.

Принципът на пропорционалност в случая изисква правилата за регистрация по ЗДДС да бъдат определени в зависимост от риска за невнасяне на данъка. Би било израз на неравноправно третиране добросъвестните лица, които са изпълнили задължението си за регистрация по ЗДДС, да бъдат поставяни в същото положение като тези, които не са подали заявление за регистрация. Обратното би било равносилно на дискриминация и на черпене на допълнителни права от собственото противоправно поведение на данъчно задължено лице, което е в неизпълнение на законното задължение за подаване на заявление за регистрация за целите на ДДС. Различният подход е израз, а не противоречие, и на конституционното изискване на чл. 19, ал. 1 от КРБ законът да създава и гарантира еднакви правни условия за стопанска дейност, като предотвратява нелоялната конкуренция на лицата, които не са подали заявление за регистрация и поради това не са били регистрирани за целите на ДДС, съответно не са начислявали ДДС, спрямо добросъвестно лице, което в съпоставима икономическа ситуация е начислявало ДДС по доставки (като доставчик или получател според вида на доставката) и вътреобщностни придобивания.

Не може да бъде споделено твърдението, че оспорената разпоредба дублира административната санкция по чл. 178 от ЗДДС. Целта на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е да бъдат ограничени случаите, в които при бързо достигане на оборот за регистрация по ЗДДС същата се избягва, като по този начин се избягва и начисляването на данък за облагаеми доставки, а предвид ускореното достигане на прага за регистрация, може да се предположи, че след достигане на облагаем оборот от 50 000 лева извършването на доставки на значителна стойност би могло да продължи. Скъсеният срок за регистрация кореспондира с кратките срокове, в които е натрупан оборотът за регистрация. Основната част от лицата, които законът има за цел да обхване с разпоредбата на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, съответно с чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, са предимно осъществяващи сезонен бизнес, при който се извършва активно дейност в рамките на кратък период от време от 2-3 месеца, натрупва се оборот за регистрация по ДДС, след което лицата престават да осъществяват дейност и дори престават да съществуват като правни субекти, може изобщо да не бъдат регистрирани и следователно да се стигне до загуба на бюджетни приходи. Тази мотивация е видна и от разпоредбата на чл. 96, ал. 5 от ЗДДС (в сила преди приемането на оспорената разпоредба), съгласно която задължението за регистрация възниква независимо от срока, за който е постигнат облагаемият резултат. Това означава, че за данъчно задължените лица, които са

достигнали оборот за регистрация в рамките на два последователни месеца, и преди влизането в сила на измененията в чл. 96, ал. 1 и чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е съществувало задължение за регистрация, но практиката показва, че то не е било спазвано. Това е още един аргумент в полза на твърдението, че въвеждането на оспорената разпоредба е защитна мярка срещу данъчните измами и заобикалянето на данъчния закон.

Нееднаквото регламентиране на права и задължения на лицата в закона не означава във всички случаи неравнопоставеност. Различното положение, в което се намират данъчно задължените лица, които са подали заявление за регистрация, и тези, които не са го направили, поради което се е наложила регистрация по инициатива на органа, не предполага унифициран подход при прилагането на разпоредбите на ЗДДС. *„Без диференциация не биха могли да се отчитат обективните и субективните различия, изискващи нееднаква правна уредба, за да се постигне равенство пред закона.“* (Решение № 15 от 21.12.2010 г. по к. д. № 9/2010 г.). В този смисъл въвеждането на различен момент, от който започва да тече срокът за регистрация по ЗДДС, както и различният подход при определянето на първата облагаема доставка, е въпрос на законодателна целесъобразност, а не на конституционно-съобразност.

Следователно различният подход на законодателя в оспорената разпоредба в зависимост от изпълнението или неизпълнението на законово определеното задължение за регистрация по ЗДДС от данъчно задължено лице не противоречи на Конституцията.

В този смисъл са Решение № 15 от 21.12.2010 г. по к. д. № 9/2010 г.: *„Едновременно с това в конституционната практика са откроявани случаите на различни и специфични правни режими за отделни видове отношения в частноправното пространство и се прави изводът, че когато за едно и също право или задължение законът предвижда диференциация, това не означава нарушаване на конституционния принцип за равенство пред закона. Диференциацията се основава на определен критерий и на него трябва да отговарят всички субекти от една група. Равенството пред закона не е еднаквост за всички субекти на едно право или задължение. Без диференциация не биха могли да се отчитат обективните и субективните различия, изискващи нееднаква правна уредба, за да се постигне равенство пред закона (Решение № 6 от 2010 г. по к. д. № 16 от 2009 г.).“*, както и Решение № 6 от 27.04.2010 г. по к. д. № 16 от 2009 г.: *„Многообразието и спецификата на различните стопански сфери предпоставя необходимост от различни правни режими за ефикасно осъществяване на съответстващите им различни дейности. Процесът на приватизацията като юридическа основа за създаването на нови, качествено различни стопански субекти се характеризира с определена специфика, която по необходимост*

изисква прилагането на гъвкав нормативен подход за постигане целите на приватизацията - бързина, стабилност на сделките и ефективност от дейността на новосъздадените стопански единици. Поради такава необходимост при определени условия някои конституционни норми допускат нюансирано законодателно решение. Така конституционното правило на чл. 19, ал. 2, според което законът създава и гарантира на всички граждани и юридически лица еднакви правни условия за стопанска дейност, не е абсолютно. То има предвид еднакви правни условия за всички стопански и правни субекти, осъществяващи еднакви или сходни дейности в определена сфера, но не непременно еднаквост между всичките многообразни стопански сфери. Съображения за целесъобразност, както и наличието на потребност от постигането на обществено приоритетни и значими цели, каквито са целите на приватизацията, допускат различия в законодателните решения, без това да противоречи на конституционния принцип по чл. 19, ал. 2. В подобен смисъл са и други решения на Конституционния съд, като например Решение № 9 от 1999 г. по к.д. № 8 от 1999 г. (ДВ, бр. 57 от 1999 г.), Решение № 30 от 1998 г. по к.д. № 23 от 1998 г. (ДВ, бр. 137 от 1998 г.).“

С оглед изложеното считам, че с разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не са нарушени конституционните принципи за равно третиране и за свободната стопанска инициатива по смисъла на чл. 6, ал. 2 и чл. 19, ал. 2 от КРБ.

1.3. По отношение на чл. 17, ал. 3 от Конституцията на Република България:

Законодателно въведеното разграничение в режима на задължителна регистрация за целите на ДДС, съответно разграничението между добросъвестните лица и лицата, които са пропуснали да подадат заявление за регистрация, не е относимо към създаването на равни правни условия за осъществяване на стопанска дейност и закрила на всички български и чуждестранни граждани по смисъла на чл. 19, ал. 2 от Конституцията, съответно не представлява посегателство на неприкосновеността на частната собственост, прогласена в чл. 17, ал. 3 от Конституцията. В противен случай всяка диференциация в данъчното облагане или административните процедури, свързани с установяването на данъка, би следвало да се разглежда като създаване на различни условия за осъществяване на стопанска дейност, а облагането с данък, налагането на имуществена санкция, отказан данъчен кредит - за посегателство над частната собственост. Всички посочени случаи на различно третиране в сравнение с други данъчно задължени лица произтичат от наличието на определени обстоятелства, които поставят съответното лице в различно фактическо и правно положение и следователно обуславят и различни последици. Твърдението, че с облагането на

доставката, с която се надвишава прагът за регистрация, се изземва част от паричните суми, представляващи частна собственост, и представлява нарушаване на принципа за неприкосновеност на частната собственост, е необосновано по следните съображения:

Принципът на общата система на ДДС изисква прилагането към стоките и услугите на общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, колкото и сделки да се изпълняват в процеса на производството и разпределението. Търговците, най-общо, са носители на задължението да начисляват ДДС върху облагаемите доставки, като го събират в полза на държавния бюджет.

Така по силата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС българският законодател е предвидил задължение за установяване и събиране на дължим ДДС за доставки, по които данъчно задължено лице е платец в качеството си на получател (доставките със задължение за самоначисляване по последно изречение на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС) и на доставчик по облагаемата доставка, която той извършва и с която надхвърля облагаемия оборот от 50 000 лв. Данъкът за изброените в закона облагаеми доставки е дължим. Той не представлява част от имуществото на данъчно задълженото лице, а е публично държавно вземане, което следва да бъде начислено и събирано в полза на държавния бюджет от всяко данъчно задължено лице по веригата на ДДС. Въпрос на законодателно решение, направено с цел постигане на данъчен неутралитет при икономическа дейност с различен интензитет, е включването в облагаемия оборот за регистрация по чл. 96 от ЗДДС и на сумата на самата доставка, с която лицето прехвърля оборота, както и предвидената дължимост на данък за нея.

Подобно е законодателното решение и в чл. 99, ал. 3 от ЗДДС – задължението за подаване на заявление за регистрация за целите на ДДС при вътреобщностно придобиване на стоки възниква при прехвърляне на прага от 20 000 лв. за текущата календарна година, като данъчно задълженото лице следва да включи и сумата на придобиването, с която се надхвърля горепосоченият праг, като това придобиване подлежи на облагане с данък.

Аналогично е законодателното решение и във връзка с надвишаване на прага от 70 000 лв. за задължителна регистрация при извършване на дистанционна продажба на стоки по чл. 98 от ЗДДС: *„За лицата ... възниква задължение за подаване на заявление за регистрация по този закон не по-късно от 7 дни преди датата на възникване на данъчното събитие за доставката, с която общата стойност на дистанционните продажби през текущата година надхвърля сумата по чл. 20, ал. 2, т. 2. Доставката по изречение първо подлежи на облагане с данък по този закон.“*

Видно от изложените по-горе аргументи, разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не въвежда различни условия за стопанска дейност на данъчно задължените лица, а въвежда

защитен механизъм при неизпълнение на задължението за регистрация. По тази причина оспорената норма по отношение облагаемостта на доставката, с която се надвишава прагът за регистрация, не въздейства директно върху частната собственост на данъчно задълженото лице, поради което не следва да се търси противоречие с чл. 17, ал. 3 от Конституцията.

II. Относно твърденията за противоречие на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с чл. 4, ал. 1, чл. 4, ал. 2 и чл. 5, ал. 4 от Конституцията на Република България:

II.1. По отношение на чл. 4, ал. 1 от Конституцията на Република България:

В искането на ВАдвС се твърди, че чл. 102, ал. 4 от ЗДДС нарушава чл. 4, ал. 1 от КРБ поради противоречието му с чл. 25 от ЗДДС, регламентиращ данъчните събития, „*подлежащи на облагане с данък върху добавената стойност*“.

Така формулираното противоречие смесва понятия от уредбата на данъка върху добавената стойност и ги интерпретира неправилно. Съгласно чл. 25 от ЗДДС данъчно събитие е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по ЗДДС лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки. Данъчното събитие възниква на датата, на която е прехвърлено правото на собственост върху стоката или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, или на датата, на която услугата е извършена (общата хипотеза). Разпоредбата на чл. 25 от ЗДДС е общо правило за възникване на данъчно събитие за всички доставки, независимо дали лицето е регистрирано за целите на ДДС или не.

Нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, от друга страна, урежда регистрация по инициатива на органа, когато лицето не е изпълнило задължението си за това. По отношение на доставката, с която се превишава прагът за регистрация по ЗДДС, няма отклонение от посочените по-горе правила за същността и възникването на данъчното събитие. Съгласно оспорената разпоредба „*За облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, се дължи данък*“. Следователно правилата за изискуемост на данъка, предвидени в чл. 25, ал. 6 от ЗДДС, са приложими и в тази хипотеза, като данъкът за спорната доставка е изискуем от датата на възникване на данъчното събитие, т. е. от датата, на която е прехвърлено правото на собственост върху стоката или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, или на датата, на която услугата е извършена (общата хипотеза) и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. Подобно на другите хипотези на регистрация по инициатива на органа в чл. 102 от ЗДДС, тъй като лицето не е изпълнило задължението си за подаване на заявление за регистрация, начисляването на данъка става за предходно извършени доставки, което има за цел защита на

фиска и начисляване на невнесения данък поради неизпълнение на законоустановени задължения.

По изложените съображения считам, че не е налице приравняване на пропуската да се подаде заявление за регистрацията по чл. 102, ал. 4 от ЗДДС на данъчно събитие и не е налице противоречие с чл. 25 от ЗДДС.

Не споделям твърдението на вносителя, че оспорената разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС противоречи на чл. 4, ал. 1 от Конституцията, изразяващо се в несъответствие с принципа на правовата държава – непротиворечивост, последователност и предвидимост, като в тази връзка посочвам мотивите на Решение № 10 от 2012 г. по к. д. № 15/2011 г.: *„Предвидимостта е изискване към формирането и осъществяването на законодателната политика. Предвидимостта на правното регулиране е признак на правната сигурност, а оттук - и на самата правова държава. Едновременно с това обаче съдът отчита, че този признак не следва да се абсолютизира – съвременният конституционализъм както в България, така и по света не посочва изрично такова изискване към законодателя... Такива изменения са приемливи, стига социалната държава да изпълнява задълженията си, като създава условия за осъществяване на основните права на гражданите в социалната сфера.“* Съгласно чл. 4, ал. 1 от КРБ Република България е правова държава. Конституционният принцип за правовата държава по чл. 4, ал. 1 означава наличието на ред и правила при упражняването на властта. Държавата е правова, когато се управлява според Конституцията и законите, а те от своя страна следва да са ясни, точни и непротиворечиви на Конституцията.

Предвид изложените аргументи за необоснованост на твърденията за противоконституционност, както и за противоречие на оспорената разпоредба с чл. 25 от ЗДДС, не е налице противоречие с чл. 4, ал. 1 от КРБ.

II.2. По отношение на чл. 4, ал. 2 от Конституцията на Република България:

Висшият адвокатски съвет оспорва разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС и като противоречаща на чл. 4, ал. 2 от КРБ поради неспазване на императивни разпоредби на Закона за нормативните актове, като сочи, че изменението на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не фигурира в публикувания за обществено обсъждане законопроект за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност, а предложението е било внесено от Комисията по бюджет и финанси в Народното събрание при разискванията между първо и второ четене на законопроекта в парламента. Изложени са съображения относно незаконосъобразност на начина, по който е приета оспорената разпоредба, като се твърди

нарушаване на чл. 18а, чл. 26, ал. 2, 3 и 4 и чл. 28, ал. 2 от Закона за нормативните актове. Вносителят на искането застъпва позицията, че във всеки случай липсата на обществено обсъждане и въвеждането на промяната в чл. 102 от ЗДДС между първо и второ четене в Народното събрание на Република България води до противоречие с чл. 4, ал. 2 от КРБ, който гарантира развитие на гражданското общество.

Считам, че не е налице твърдяното противоречие на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с чл. 4, ал. 2 от КРБ, като излагам следните аргументи:

В искането за противоконституционност е посочено, че промяната е въведена между първо и второ четене в Народното събрание, което не е коректно. По законопроекта за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност, одобрен на заседание на Министерския съвет с Решение № 656 от 30 октомври 2017 г., са спазени процедурите, предвидени в Закона за нормативните актове (ЗНА) и Устройствения правилник на Министерския съвет и на неговата администрация (УПМСНА). Законопроектът е публикуван за обществено обсъждане на 14 септември 2017 г. със срок на консултациите до 14 октомври 2017 г. включително. Предложението за допълнение на чл. 102 от ЗДДС е направено в срока за съгласуване на законопроекта за изменение и допълнение на ЗДДС по чл. 34, във връзка с чл. 32, ал. 3 от УПМСНА. Предложената разпоредба е включена в законопроекта и аргументирана в мотивите към него преди заседанието на Министерския съвет на 30 октомври 2017 г. Видно от интернет страницата на Народното събрание, законопроектът за изменение и допълнение на ЗДДС със сигнатура 702-01-41/30.10.2017 г. е внесен в Народното събрание с включена в него разпоредба за допълнение на чл. 102 от ЗДДС (§15 относно създаването на ал. 3а в чл. 102). Между двете четения, в съответствие с Конституцията и Правилника за организацията и дейността на Народното събрание, проекторазпоредбата във внесения от Министерския съвет законопроект е изменена при обсъжданията в Комисията по бюджет и финанси по предложение на народен представител, видно от доклада на водещата комисия за второ гласуване.

Разпоредбите на ЗНА в частта относно общественото обсъждане и оценката на въздействието на законопроектите не са приложими по отношение на предложенията на народните представители по вече внесен законопроект между двете четения в Народното събрание. В конкретния случай не е налице изработен и предложен от народен представител законопроект, а във внесения от Министерския съвет законопроект §15 е изменен по предложение на народен представител съобразно правилата на Правилника за организацията и дейността на Народното събрание.

В практиката на Конституционния съд многократно е споделяно виждането, че Конституцията не ограничава възможностите на законодателя да допълва или изменя проектите на закони между двете гласувания и не изисква пълна идентичност на законодателните текстове, приети на първо и второ четене (напр. Решение № 4 от 2002 г. по к. д. № 14/2002 г., Решение № 14 от 2001 г. по к. д. № 7/2001 г., Решение № 8 от 2010 г. по к. д. № 2/2010 г. и др.). Това виждане е подробно аргументирано в Решение № 8 от 27.05.2010 г. по к. д. № 2/2010 г. : *„Правото на народните представители да внасят предложения по съдържанието на законопроектите между двете гласувания не може да бъде ограничавано под никаква форма, дори когато те се провеждат на едно заседание. Когато народен представител заяви желание да направи предложение по текстовете на законопроекта в процедурата на второто четене, следва да му се предостави тази възможност. Противното е несъвместимо със същността на законодателството в демократичната държава (чл. 62 от Конституцията) и е отстъпление от принципа на политически плюрализъм, установен в чл. 11, ал. 1 от Основния закон на страната.“*

По силата на чл. 4, ал. 2 от КРБ за държавата съществува задължение да създава условия за свободно развитие на гражданското общество. Една от неговите проявни форми е предвиденото в ЗНА изискване за провеждане на обществени консултации по проекти на нормативни актове. Задължението за създаване на условия за свободно развитие на гражданското общество обаче не бива да бъде неприсъщо натоварвано. Още по-малко правилото за обществени консултации, макар и императивно, да бъде абсолютизирано до степен ограничаване на осъществяването на правомощията на Народното събрание и на правото на законодателна инициатива на народните представители. Обществените консултации по проектите на нормативни актове не са конституционно установени, а са предмет на обикновеното законодателство. В мотивите на Решение № 10 от 2012 г. по к. д. № 15 от 2011 г., КС коментира следното: *„Съдът отбелязва, че "социален диалог" не е понятие на Конституцията. Несъмнено изявите на такъв диалог са проява на гражданското общество по смисъла на чл. 4, ал. 1 (in fine) от Конституцията. В съвременната държава те са богати и многостранни, но различните механизми за съгласуване и консултации със социални партньори не са конкретизирани на конституционно равнище, не са конституционна норма. Съдът многократно се е произнасял, че преценката за конституционосъобразност се прави с оглед нарушаването на конкретни конституционни принципи и разпоредби (Решение на КС № 3 от 1995 г. по к.д. № 6 от 1995 г.) и не намира основание да изостави това свое разбиране.“*

Ето защо считам, че са неоснователни твърденията на ВАДвС за незаконосъобразност на приетата разпоредба поради нарушаване на разпоредби на Закона за нормативните актове, като в тази връзка следва да се има предвид, че в свои решения Конституционният съд застъпва разбирането, че преценката за конституционност на законови текстове съгласно чл. 149, ал. 1, т. 2 от Конституцията може да бъде дадена единствено с оглед на това дали са нарушени конституционни разпоредби, а не други нормативни актове, въвеждащи допълнителни изисквания или процедури (напр. Решение № 3 от 1991 г. по к. д. № 17/1991 г., Решение № 5 от 1998 г. по к. д. № 2/1998 г., Решение № 14 от 2001 г. по к. д. № 7/2001 г., Решение № 11 от 2000 г. по к. д. № 13/2000 г. и Решение № 7 от 1998 г. по к. д. № 5/1998 г.).

II.3. По отношение на чл. 5, ал. 4 от Конституцията на Република България:

В искането си ВАДвС твърди противоречие на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с чл. 5, ал. 4 от КРБ поради нарушаване на принципите на Общата система на ДДС на Европейския съюз, уредени с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 11.12.2006 г., стр. 1)

Съгласно чл. 5, ал. 4 от КРБ международните договори, ратифицирани по конституционен ред, обнародвани и влезли в сила за Република България, са част от вътрешното право на страната. Те имат предимство пред тези норми на вътрешното законодателство, които им противоречат.

Считам, че твърдението на вносителя на искането е необосновано и оспорената разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не противоречи на чл. 5, ал. 4 от КРБ, като в подкрепа на това е досегашната практика на Конституционния съд.

На първо място, в практиката си Конституционният съд приема, че актовете на вторичното право на Европейския съюз (в случая директива) не са международни договори по смисъла на чл. 5, ал. 4 от Конституцията и не подлежат на ратификация от националните парламенти след приемането им (Решение № 3 от 05.07.2004 г. на Конституционния съд по к.д. № 3/2004 г.).

В този смисъл е и Решение № 7 от 17.04.2018 г. по к. д. № 7/2017 г.: *„Разпоредбата на чл. 5, ал. 4 от Конституцията е тълкувана и нейният смисъл е изяснен от Конституционния съд в Решение № 7 от 1992 г. Разпоредбата на чл. 5, ал. 4 не се прилага освен за норми на международното право. Конституционният законодател е възприел умерен монистичен подход, при който не се изисква транспониране във вътрешния правен ред на международните договори със специален акт, но е необходима ратификация и*

влизане в сила за тяхното въвеждане и предимство във вътрешното право. В чл. 85, ал. 1 от Конституцията са посочени международните договори, които задължително подлежат на ратификация от Народното събрание. Държавите членки, като стават страна по Учредителните договори, приемат съдържанието им като първично право, уреждащо изчерпателно съюзните институции и органи, техните компетенции и актовете им (Решение на Конституционния съд № 3 от 2004 г.). В същото решение като основна характеристика на актовете на вторичното право е отбелязано обстоятелството, че те не са международни договори по смисъла на чл. 5, ал. 4 от Конституцията и не подлежат на ратификация след приемането им. „Те имат пряко действие и не се нуждаят от изрично въвеждане в националното законодателство. Това е така, защото институциите на Европейския съюз действат в рамките на техните компетенции с пряко обвързващ правен ефект спрямо институциите и гражданите в държавите членки.““.

Утвърдено в практиката на Конституционния съд е не само разбирането за неприложимост на чл. 5, ал. 4 от КРБ по отношение на актовете на вторичното право на ЕС, но и за недопустимост за разглеждане на твърдения за нарушаване на правото на ЕС в производството пред този съд. В този смисъл в мотивите към Решение № 5 от 27.03.2018 г. по к. д. № 11 от 2017 г. се посочва: *„Изложените от вносителя твърдения за несъответствие на оспорената правна уредба с първичното и вторичното право на Европейския съюз не са обект на проверка от страна на Конституционния съд в това производство и не могат да обусловят противоречие с чл. 5, ал. 4 от Конституцията.“* По отношение на евентуално нарушение на актовете на вторичното право на Европейския съюз с национален закон компетентен да се произнесе би следвало да бъде Съдът на Европейския съюз. В тази връзка изложените в искането твърдения за противоречие на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. не следва да се разглеждат в настоящото производство пред Конституционния съд.

Независимо от неотносимостта на чл. 5, ал. 4 от КРБ към твърдяното противоречие на националния закон с акт на вторичното право на ЕС, предвид многобройните заключения в искането за нарушаване на правилата на Директива 2006/112/ЕО на Съвета, обръщам внимание на контекста, в който българският закон за ДДС е приет.

Законът за данък върху добавената стойност, в сила от 1 януари 2007 г., въвежда в българското законодателство Директива 2006/112/ЕО относно общата система на ДДС. По силата на чл. 2, т. 1 от ЗДДС, съответно чл. 2, § 1, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕО, на облагане с ДДС подлежи всяка възмездна облагаема доставка на стока или услуга,

извършвана от данъчно задължено лице в качеството му на такова. Данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея (чл. 3, ал. 1 от ЗДДС, съответно чл. 9, § 1 от Директива 2006/112/ЕО). Цитираните императивни норми установяват принцип на облагане с ДДС от първа облагаема доставка, без оглед на нейната стойност, вида ѝ или, най-общо, независимо от оборота на данъчно задълженото лице.

С цел да облекчи малките предприятия при започване на независима икономическа дейност, европейският законодател е дал възможност на държавите членки на ЕС да изключат от системата на ДДС предприятия с оборот по-малък от определен от самите държави праг (чл. 282 и чл. 287 от Директива 2006/112/ЕО), които те съгласуват предварително с Европейската комисия. Така предприятията, които започват да развиват своята независима икономическа дейност, но не са достигнали определения оборот, могат да не се регистрират за целите на ДДС. Това освобождаване цели да намали в полза на малките предприятия административната тежест от облагане с ДДС, породена от задълженията за регистрация, начисляване, отчитане, деклариране и заплащане на данъка. Данъчно задължените лица, освободени от ДДС по този начин, нямат право да приспадат ДДС и могат да не посочват данъка в техните фактури (чл. 289 от Директива 2006/112/ЕО). Все пак лицата запазват правото да се откажат от облекчението и да приложат общия данъчен режим (чл. 290 от Директива 2006/112/ЕО).

Опцията за освобождаване от ДДС на малките предприятия предоставя широк обхват на свобода на държавите членки – те самостоятелно решават дали да упражнят опцията, определят сами праговия оборот за прилагането ѝ и видовете доставки (като обем и характер), които да попаднат в обхвата ѝ, както и мерките за предотвратяване на злоупотребите с нея и др. Обхватът на праговото освобождаване варира много спрямо различните държави членки. Някои освобождават данъчно задължените лица само от определени ДДС задължения като задълженията за начисляване и подаване на периодични справки-декларации, но все пак ги задължават да се регистрират за целите на ДДС. Други използват праговете за въвеждане на по-облекчени административни задължения по ДДС за предприятията с по-малки обороти, като например по-рядко отчитане, деклариране и заплащане на данъка (в Португалия, Люксембург и др.). При налагането на тези задължения много държави членки прилагат диференциран подход спрямо определени сектори на икономиката или видове доставки.

Държавите свободно определят също така праговете на оборотите за целите на освобождаването, като вземат предвид редица съображения: вид и структура на

икономиката, разходите по съобразяването с правилата на ДДС и по контролиране на облагането с него, размера на общата данъчна основа, необходимостта от данъчни приходи, нужда от закрила на конкуренцията и др. Освен това самите прагове могат да бъдат различни за различните икономически отрасли, да се диференцират спрямо вида на доставката (различни прагове за регистрация за целите на ДДС за дейност по продажба на стоки или услуги като в Ирландия) и др.

Не всички държави в ЕС са упражнили опцията по чл. 282 от Директивата, но Република България го е направила в полза на своите малки предприятия още преди присъединяването си към ЕС. В чл. 96 от ЗДДС е предвидено, че *„всяко данъчно задължено лице, което е установено на територията на страната, с облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца 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.“*. По този начин законът обхваща всяка независима икономическа дейност - както тази, при която облагаемият оборот от 50 000 лева и повече се натрупва ускорено в рамките на 2-3 месеца и често след това спада, така и тази, при която се достига равномерно и се поддържа на това или по-високо ниво. Както беше посочено по-горе, прагът е еднакъв за всички икономически оператори, като той се прилага по начин, по който се цели именно да се изравни максимално ДДС-третирането на всички икономически отрасли и сектори, независимо от това с какъв интензитет се развиват.

В ЗДДС са предвидени както норми за установяване на данъчните задължения, така и мерки за събирането им и за предотвратяване на измамите, злоупотребите и заобикалянето на закона. Следва да се има предвид, че ДДС е публично вземане, което освен че служи за събиране на приходи в държавния бюджет, служи и за определяне дължимите вноски на Република България в полза на бюджета на Европейския съюз, представляващи така наречените собствени ресурси на бюджета на ЕС на база ДДС (генерират се от унифицирана ставка, която се прилага към основата на ДДС на всяка държава членка). Тази функция на данъка е подчертана и в практиката на Съда на ЕС по дела, свързани с облагането с ДДС: *„Съществува пряка връзка между събирането на приходите от ДДС в съответствие с приложимото право на Съюза и предоставянето на разположение на бюджета на Съюза на съответните ресурси от ДДС, щом като всеки пропуск при събирането на първите е*

възможно да доведе до намаляване на вторите.“ (Решения по дела С-617/10, т. 26 и С-101/16, т. 47).

В този смисъл европейският законодател е установил в чл. 273 от Директива 2006/112/ЕО възможност за държавите членки на ЕС при определени условия да наложат задължения, които считат за необходими, за да се осигури правилното събиране на ДДС и да се предотвратят измамите. Съдът на ЕС е уточнил, че съгласно тази разпоредба държавата има задължение да предприеме всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на нейната територия ДДС и да се предотвратят измамите (Решения по дела С-144/14, т. 25 и С-566/16, т. 37). Съдът на ЕС установява също, че извън ограниченията, които налагат, разпоредбите на чл. 273 от Директивата не уточняват нито условията, нито задълженията, които държавите членки могат да предвидят, и следователно тези разпоредби им предоставят свобода на преценка по отношение на способите, целящи да се осигури събирането на целия дължим на тяхната територия ДДС и да се предотвратят измамите.

По силата на съдебната практика, свързана с тълкуването на Директивата, държавите следва да упражняват своята компетентност при спазване на принципите на пропорционалност, данъчен неутралитет и правна сигурност (Решение на СЕС С-566/16, т. 41). Тези принципи са спазени в българския ЗДДС.

Във връзка с принципа на пропорционалност, предвид изложените в т. I.2, I.3 и II.1 от настоящото становище аргументи, считам, че разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не надхвърля това, което е необходимо за правилното събиране на ДДС.

По отношение на принципа на данъчен неутралитет, който европейският законодател е предвидил като отражение в областта на ДДС на общия принцип на равно третиране (Решение на СЕС С-534/16, т. 29), е прието, че мерките, които държавите членки могат да въведат, за да осигурят правилното събиране на ДДС и за да предотвратят измамите, не могат да бъдат използвани по начин, който би поставил под въпрос неутралитета на ДДС (Решение на СЕС С-138/12, т. 28 и т. 29). Принципът на данъчен неутралитет не допуска данъчно задължени лица, които се намират в сходно положение и поради това в конкуренция помежду си, да бъдат третирани по различен начин за целите на ДДС. Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не нарушава този принцип, тъй като регламентира производството по регистрация по инициатива на органа и дължимост на ДДС при лица с по-висок интензитет на икономическа дейност, които не са изпълнили законоустановеното си задължение да се регистрират по ЗДДС при превишаване на облагаемия оборот от 50 000 лв. Приравняването

на тези лица към лицата, които са спазили задължението си по чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, би предоставило необосновано конкурентно предимство в ущърб на операторите, които надлежно са изпълнили административните си задължения по регистрация, облагане, отчитане, деклариране и заплащане на данъка. Освен това, неизпълнението на задълженията, предвидени в чл. 96 от ЗДДС могат да са доказателство за наличието на най-простия случай на данъчна измама, при който данъчно задълженото лице умишлено пропуска да изпълни формалните си задължения, за да избегне плащането на данъка.

Принципът на правна сигурност, който е свързан и с необходимостта от защита на оправданите правни очаквания, не е пречка за национална разпоредба като тази по чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, която предвижда възможността приходната администрация да регистрира служебно и да изиска дължимия данък от данъчно задължено лице, което не е спазило задължението си само да подаде заявление за регистрация при превишаване на облагаемия оборот от 50 000 лв. по чл. 96, ал. 1, изречение второ от закона, при условие че тази възможност се основава на ясни и точни правила. Нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е точна - тя е достатъчно прецизна, конкретна, не съдържа никакви противоречия или празноти. Тя е в състояние „да събуди в съзнанието на предпазлив и съобразителен икономически оператор основателно доверие във връзка с факта, че...“ неспазването на задължението за регистрация по ЗДДС при превишаване на облагаемия оборот от 50 000 лв. може да породи регистрация по инициатива на органа и дължимост на данъка по облагаемите доставки (в този смисъл Решение на СЕС С-183/14).

Предвид всички гореизложени аргументи считам, че оспорената редакция на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС спазва изискванията на чл. 237 от Директива 2006/112/ЕО и съответства на принципите за пропорционалност, неутралитет и правна сигурност. Разпоредбата представлява именно мярка, целяща да предотврати измамите и злоупотребите с ДДС и да осигури събирането на данъка.

Що се отнася до твърдението за противоречие на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с чл. 20 и чл. 21 от Хартата на основните права на ЕС, въздигащи в основни принципи равенството пред закона и забраната за дискриминация, считам, че същото е необосновано с оглед посочените в т. 1.2 аргументи.

В заключение изразявам становище, че оспорената разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не противоречи на чл. 4, ал. 1, чл. 4, ал. 2 и чл. 5, ал. 4, чл. 6, ал. 2, чл. 17, ал. 3, чл. 19, ал. 2 и чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България, поради което искането на Висшия адвокатски съвет за установяване на противоконституционност на разпоредбата е необосновано.

УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН ПРЕДСЕДАТЕЛ,

УВАЖАЕМИ ГОСПОЖИ И ГОСПОДА КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,

Предвид изложените съображения, моля на основание чл. 149, ал. 1, т. 2 от Конституцията на Република България да постановите решение, с което да отхвърлите искането на Висшия адвокатски съвет за установяване на противоконституционност на чл. 102, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност (обн., ДВ, бр. 63 от 4.08.2006 г., посл. доп., ДВ, бр. 18 от 28.02.2020 г.).

МИНИСТЪР:

/ВЛАДИСЛАВ ГОРАНОВ/