

ДО
КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
бул. „Дондуков“ № 1, гр. София
конституционно дело № 14/2019 г.

ПРАВНО МНЕНИЕ

ОТ

Атанас Огнянов Симеонов, доктор по право, доцент в катедра
„Административноправни науки“ при Юридически факултет на СУ
„Св. Климент Охридски“, гр. София

ОТНОСНО

Покана за изразяване на писмено правно мнение на основание чл.
20а, ал. 3 от Правилника за организацията на дейността на
Конституционния съд (ПОДКС) по конституционно дело № 14/2019
г. отправена с определение от 11 февруари 2020 г.

УВАЖАЕМИ КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,

I. С покана за изразяване на писмено правно мнение, на основание чл. 20а, ал. 3
ПОДКС, по конституционно дело № 14/2019 г., отправена с определение от 11
февруари 2020 г., сте поискали да изразя писмено правно мнение относно 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. изм. и доп., ДВ, бр. 102 от 31.12.2019 г.)
(ЗДДС).

II. След изследване и анализ на поставения въпрос, предлагам следното писмено
правно мнение:

1. Съгласно разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС за определяне на данъчните
задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ ЗДДС, 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.

2. Преди да се пристъпи към отговор на поставения въпрос, трябва да се направят редица разграничения, които са необходими с оглед внасяне на яснота в посочената разпоредба.

2.1. На първо място, необходимо е да се прави разлика между облагаема доставка, с която се достига облагаемият оборот за задължителна регистрация по ЗДДС и същата, с която се надхвърля такъв оборот по смисъла на чл. 102, ал. 4 ЗДДС. И в двете хипотези се обсъжда от законодателя облагаема доставка (чл. 12 ЗДДС), т.е. такава, за която законът приема, че се дължи данък добавена стойност (ДДС). При облагаема доставка, една или множество, с която се достига облагаемият оборот за задължителна регистрация, за данъчно задълженото лице няма да възникне изискуемост на данъка, респ. задължение за начисляване на ДДС, защото не е субект на облагане и съгласно разпоредбите на закона все още по отношение на него не може да възникне данъчно задължение. Ето защо е без значение каква е стойността на облагаемата доставка, с която се достига максималната граница на облагаемия оборот като задължителен праг за регистрация по ЗДДС, защото нейното осъществяване е от значение единствено за пораждаване на задължението за данъчна регистрация. С достигане на максималната граница посочена от закона (чл. 96, ал. 1 ЗДДС) се обвързва задължението за извършване на данъчна регистрация.

2.2. По друг начин стои въпросът за облагаемите доставки, с които се надхвърля посочения в закона облагаем оборот. Когато законодателят е употребил глагола надхвърля е имал предвид облагаемите доставки, които данъчно задълженото лице е извършило след достигане на максималния оборот от облагаеми доставки, с които ЗДДС свързва възникване на задължение за данъчна регистрация. Доставката за достигане на посочения облагаем оборот е правно релевантна само с оглед възникване на задължението за данъчна регистрация, но не е юридическо събитие, което води до възникване на задължение за заплащане на ДДС. След като се е породило и не е било упражнено в срок задължение за данъчна регистрация, данъчно задълженото лице, нерегистрирано за целите на ЗДДС, дължи ДДС, макар и да не може законосъобразно да го начислява, доколкото все още няма извършена данъчна регистрация. Липсата на данъчна регистрация не прави данъка за извършените от лицето облагаеми доставки недължим. Още от римското право е известно, че: *Nemo ex suo delicto meliorem suam conditionem facere potest* (Никой не може да черпи права от собственото си неправомерно поведение). Поради тази причина лицето, което не е изпълнило задължението си за данъчна регистрация не може да бъде освободено от друго свое задължение, а именно да дължи данък по облагаема доставка.

2.3. Изпълнението на задължението за данъчна регистрация изисква данъчно задължено лице, което е достигнало задължителния оборот от облагаеми доставки в размер на 50 000 лева да подаде заявление по реда и условията на чл. 96 и сл. ЗДДС за извършване на задължителна данъчна регистрация от органа по приходите. Ако условията за регистрация са налице, органът по приходите издава акт за регистрация,

който се връчва на заявителя. Регистрацията се счита за извършена на датата на връчване на акта за регистрация, като в него се посочват основанията и датата, на която е възникнало задължението за регистрация. От този момент насетне данъчно задълженото по ЗДДС лице е субект на облагане, който дължи данък и законосъобразно може да начислява такъв за извършените от него облагаеми доставки по реда на закона, респ. в негова полза може да възникне право на приспадане на данъчен кредит, както и да възникне основание за освобождаване от начисляване на данък за освободените доставки и доставките с място на изпълнение извън територията на страната.

3. На второ място, трябва да се има предвид, че дължимостта на данъка от лице, което не е изпълнило задължението си за данъчна регистрация не е санкция за това лице. Не трябва да се бърка налагането на санкция за неизпълнение на възложено от административния закон задължение за данъчна регистрация със заплащането на дължимия по извършена облагаема доставка ДДС. Става въпрос за две различни по своя характер правоотношения. Налагането на предвидената в закона административна санкция е резултат от неправомерно, виновно бездействие на едно лице, с което то е нарушило установения ред на държавно управление (чл. 6 от Закона за административните нарушения и наказания). Облагането с данък по правило предполага правомерно развито се данъчно правоотношение.

3.1. В тази връзка много внимателно трябва да се анализира разпоредбата на чл. 25, ал. 1 ЗДДС, където изрично е отбелязано, че данъчно събитие по смисъла на ЗДДС е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16 ЗДДС. Данъчното събитие възниква независимо дали данъчно задълженото лице е изпълнило задължението си за регистрация за целите на ЗДДС или не. Ако то не отговаря на изискванията за задължителна регистрация, в отклонение на чл. 25, ал. 1 ЗДДС, законът, в полза на такива данъчно задължени лица предвижда, че не дължат ДДС, но това не прави доставката необлагаема. Доставката е облагаема, но данъчно задължените лица, които я извършват не са субект на облагане. Законът е поставил такива лица в по-благоприятно положение, най-вече, поради икономически причини, като е приел, че те извършват облагаема доставка, но поради ниския им оборот не дължат ДДС и нямат задължение да го начислят. Изводът, който се налага е, че субект на облагане по смисъла на ЗДДС ще е всяко данъчно задължено лице, което е упражнило правото си, респ. е изпълнило задължението си за данъчна регистрация или по отношение на което са възникнали предпоставките за задължителна регистрация. Дължимостта на ДДС е резултат от възникване на юридическо събитие, извършване на облагаема доставка, от лице, което е субект на облагане по данъчно правоотношение, породено по реда на ЗДДС. Правна последица е и изпълнение на задължението да се начисли ДДС по облагаема доставка от регистрирано за целите на ЗДДС лице. Задължението за начисляване на ДДС възниква по силата на правната норма и то обвързва всяко лице, субект на облагане, извършило облагаема доставка, независимо дали е изпълнило задължението си за данъчна регистрация или не, след като такава

задължение се е породило. В този смисъл чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС изрично предвижда, че на датата на възникване на данъчното събитие по чл. 25, ал. 2, 3 и 4 ЗДДС данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. Данъчното събитие поражда две самостоятелни задължения, първото от които е за изискуемост на данъка от субекта на облагане, а второто за неговото начисляване. Когато за доставчика, регистрирано за целите на ЗДДС лице, извършената доставка се явява облагаема изискуемостта на данъка е безспорна. Друг е въпросът, че ако това лице не е изпълнило задължението си за регистрация, то не може правомерно да начисли на ДДС. Това обаче не прави данъка неизискуем, а напротив субектът на облагане трябва да го плати, независимо дали го е начислил или не, защото данъчното събитие е настъпило по силата на правната норма и такова задължение е възникнало за извършена облагаема доставка.

4. На трето място, това че лицето, което не е изпълнило задължението си за данъчна регистрация по реда на ЗДДС, трябва да заплати размера на данъка не означава, че неправомерното бездействие за данъчна регистрация е юридическо събитие, което без да е предвидено в хипотезата на данъчно правна норма, поражда изискуемост на ДДС. Извършването на облагаема доставка от регистрирано за целите на ДДС лице е юридическото събитие, което поражда едновременно както задължението за начисляване на ДДС, така и правото на приспадане на данъчен кредит. Такова право на приспадане на данъчен кредит не възниква спрямо лицето, което противоправно бездейства и не се регистрира за целите на закона. В този смисъл чл. 68, ал. 1 ЗДДС императивно определя, че данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, като то възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем (арг. от чл. 68, ал. 2 ЗДДС). Упражняване на право на приспадане на данъчен кредит е възможно, когато данъчно задължено лице по ЗДДС е регистрирано за целите на данъка. Трябва да се прави разграничение и между възникване на право за приспадане на данъчен кредит по ЗДДС и реда за неговото упражняване. Дори да е възникнало такова право за регистрирано лице, то няма да може да го упражни, ако не са налице предпоставките предвидени в чл. 71 ЗДДС. Това не променя същността на ДДС като косвен данък, напротив, то е гаранция за законосъобразното упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит. Ето защо, субект на облагане, който не е изпълнил задължението си за данъчна регистрация ще дължи да заплати публично държавно вземане за ДДС, без да може да упражни правото на приспадане на данъчен кредит, защото не е регистриран и липсва една от предпоставките за възникване, респ. упражняване на това право. По никакъв начин неизпълнението на задължение за регистрация не може да бъде определено като юридическо събитие, което поражда дължимост на ДДС. По-горе посочихме кое поражда изискуемостта на ДДС, а липсата на регистрация за целите на ДДС ще е пречка за законосъобразното начисляване на данъка и за възникване и упражняване на право на приспадане на данъчен кредит по данъчното правоотношение. Отсъствието на задължителна регистрация, резултат от неправомерно поведение на данъчно задълженото лице, осуетява възможността да се приложи механизма на този

данък, така както е предвидено в закона. Ето защо, съвсем законосъобразно е да му бъде наложено както административно наказание за извършеното административно нарушение, така и да се търси от него заплащане на дължимия ДДС. Юридическото събитие, което поражда данъчното задължение по ЗДДС е извършване на облагаема доставка от субект на облагане, а не бездействието за данъчна регистрация. Ето защо, не е необходимо в разпоредбата на чл. 25 ЗДДС да е предвидено подобно юридическо събитие, защото правната последица от неизпълнение на административно задължение ще е налагане на административна санкция, а не възникване на данъчно задължение. Данъчното задължение за заплащане на ДДС възниква за субекта на облагане поради извършване на облагаема доставка по смисъла на ЗДДС, а не защото не е изпълнило задължението си за регистрация.

5. Казаното до тук ни дава основание да направим извод, че неизпълнението на задължението за данъчна регистрация, което представлява неправомерно бездействие, за което се носи административно наказателна отговорност, не може по презумпция да бъде приравнено на юридическо събитие, годно да породи данъчно задължение, както приема чл. 103, ал. 4 ЗДДС, а именно: „.....когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за облагаемите доставки....“. Размерът на дължимия данък се определя въз основа на обекта на облагане, а обектът на облагане се съдържа в юридическото събитие, което трябва да се осъществи, за да се породи данъчно задължение. Обектът на облагане трябва да се намира във връзка с лицето, което законът определя като платец на данъка. Тази връзка не може да бъде открита в разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС, защото законът свързва възникването на данъчното задължение не с извършените от субекта на облагане облагаеми доставки, както напр. е предвидено в чл. 102, ал. 3 ЗДДС, а с доставките, които надхвърлят облагаемия оборот от 50 000 лева, когато лицето не е изпълнило задължението си за регистрация по реда на чл. 96, ал. 1, изречение второ ЗДДС. Доставката, с която се достига облагаемия оборот, както отбелязахме по-горе, има значение за пораждаване на задължението за регистрация, но не е юридическо събитие, което води до възникване на задължение за начисляване на ДДС. Няма пречка, доставката, с която се достига регистрационния праг и се свързва възникване на задължение за задължителна регистрация по ДДС, да е по-висока от сумата от 50 000 лева. За такава доставка закона не предвижда начисляване на ЗДДС. С пропускане за задължителна регистрация, в установения от закона седмодневен срок, по реда на чл. 102, ал. 4 ЗДДС, се оказва, че подобна доставка ще се превърне в облагаема в частта си, с която надхвърля 50 000 лева, като правна последица от извършване на административно нарушение. Това е така, защото чл. 102, ал. 4 ЗДДС изисква заплащане на ДДС за всички доставки, които надхвърлят регистрационния праг без да анализира въпроса, че такава може да е и доставката, с която се достига този праг. Подобен подход е неправилен. Административното нарушение не е годен обект на облагане и между него и имуществото и/или дохода на субекта на облагане не съществува връзка, която да води до възникване на задължение за заплащане на данък. Неизпълнението на задължение за данъчна регистрация не е обект на облагане, поради

което не може да породи данъчно задължение. За периода от достигане на задължителния праг, изискващ регистрация по ЗДДС, до датата на тази регистрация, считано от момента на получаване на акта за регистрация, или датата, на която данъчно задълженото лице е трябвало да бъде регистрирано, то няма нито право, нито задължение за начисляване на ДДС. То не може, поради липсата на регистрация да изпълни нито едно от изискванията на закона, свързани с начисляване на ДДС. Тази невъзможност изключва и обвързването на това лице със задължение за плащане на ДДС. Тя е причината, която поражда съмнение, макар и неправилно, че посоченото в чл. 102, ал. 4 ЗДДС е по-скоро санкция, отколкото дължимост на данък.

6. В чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България (КРБ) се прогласява принципът на законоустановеност на данъците, който трябва да бъде разбран като изискване за установяване със закон на всички елементи от данъчното правоотношение. Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС нарушава този принцип, защото възникването на задължение за заплащане на ДДС не се свързва със законоустановен обект на данъчно облагане. Предвиденият в хипотезата на правната норма юридически факт (неправомерно бездействие), който поражда дължимостта на ДДС не се намира във връзка с обекта на облагане и с лицето, което е свързано с обект на облагане по смисъла на чл. 2 ЗДДС. Член 2 ЗДДС изчерпателно определя обектите на облагане, с които законът свързва възникване на задължение за начисляване на ДДС от субекта на облагане. Неподаването на заявление за регистрация по смисъла на чл. 102, ал. 4 ЗДДС не е сред изброените в чл. 2 ЗДДС обекти на облагане и това е така, защото неизпълнението на такова задължение не представлява годен обект на облагане. Противоречието с чл. 60, ал. 1 КРБ се изразява в това, че в отклонение от посочения принцип, като юридическо събитие, което поражда данъчно задължение е определено неправомерното бездействие, което няма характеристиките на обект на облагане и не се намира във връзка с дохода или имуществото на субекта на облагане, като основа за определяне на публичното държавно вземане. По този начин, в нарушение на принципа за законоустановеност на данъците, е възприет ред за определяне на размера на данъчното задължение на лицата по чл. 102, ал. 4 ЗДДС, който не кореспондира с имуществото и дохода им, както изисква чл. 60, ал. 1 КРБ.

7. Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС създава една специфична група от субекти на данъчно облагане по ЗДДС, за която въвежда особени правила, в пълно противоречие с установения правен ред за други облагаеми доставки по закона. Лицата, които не са изпълнили задължението си за данъчна регистрация, според чл. 102, ал. 4 ЗДДС, са длъжни да заплатят данък за всички облагаеми доставки, които надхвърлят регистрационния праг за задължителна регистрация от 50 000 лева. Определянето на данъчното задължение според законодателя трябва да се извърши от датата, на която е надвишен оборотът, до датата, на която лицето е регистрирано от органа по приходите, или до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация на субекта на облагане. За всички други данъчно задължени лица, които не попадат под обсега на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС, за определяне на данъчните им задължения в

случаите, когато не са подали заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация до датата, на която е регистрирано от органа по приходите или за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, до датата, на която са отпаднали основанията за регистрация. Оказва се, че само субектите на облагане по реда на чл. 102, ал. 4 ЗДДС ще дължат данък за друг период, който е обвързан с неизпълнение на задължението за подаване на заявление за задължителна регистрация и има за свой начален момент надхвърлянето на регистрационния праг за задължителна регистрация от 50 000 лева, а не изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация. Подобен подход на неравнопоставеност, който очевидно е насочен към определяем кръг от адресати нарушава баланса между публичния интерес и интереса на гражданите. Мерките избрани от законодателя целят създаване на данъчно бреме за лицата по чл. 102, ал. 4 ЗДДС, което е допълнително утежняващо и свързано с несправедливо изземване на част от дохода и имуществото им под формата на данък. Данъкът е публично плащане, което е обусловено единствено от финансовата цел за посрещане на колективни и общностни нужди, а не средство за създаване на утежнение. Начинът на определяне на данъчното задължение, очертан в чл. 102, ал. 4 ЗДДС, го характеризира по-скоро като допълнителен товар (обременителен натиск) върху определяема група от субекти на облагане, което води до загуба на неговата публична финансова цел. Липсата на публична финансова цел пък лишава тази форма на парично плащане от възможността да бъде определена като данък. Ето защо, считам че въведеният с чл. 102, ал. 4 ЗДДС ред е лишен от легитимна цел, което по мое мнение нарушава принципа на правовата държава, уреден в чл. 4, ал. 1 КРБ, поради което тази разпоредба се явява противоконституционна.

гр. София,
04.03.2020 г.

С УВАЖЕНИЕ:..

(доц. д-р Атанас Симеонов)