



International Fiscal Association

Бж. № 83/КД

Дата 18.03.2020г.

ДО:
**КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД НА
РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ**

Адрес: бул. „княз Александър Дондуков“ № 1,
1000 Център, София

На вниманието на: г-н Борис Велчев –
председател на Конституционния съд на
Република България

ПРИДРУЖИТЕЛНО ПИСМО

ОТ:
Сдружение „ИФА Бранч - България“,
Булстат № 176410558, със седалище и адрес на
управление в Република България, пощенски
код 1000, гр. София, р-н Средец, ул. „Хаджи
Димитър“ № 12, ет. 1, **представявано от
председателя Валентин Савов**

Относно: Покана № 44КД / 11.02.2020 г. на Конституционния съд на Република
България за представяне на писмено становище по конституционно дело № 14 / 2019 г.

УВАЖАЕМИ ГОСПОЖИ И ГОСПОДА КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,

Във връзка с искането на Висшия адвокатски съвет („ВАДС“) за обявяването на
противоконституционността на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от Закона за данъка върху
добавената стойност („ЗДДС“), по горепосоченото конституционно дело, от ИФА Бранч
- България” представяме настоящето придружително писмо по изразеното писмено
становище.

„ИФА Бранч - България” дава съгласие за публикуване на изразеното писмено
становище.

Приложено:
Писмено становище

С уважение,

Валентин Савов



ДО:
КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД НА
РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

Адрес: бул. „княз Александър Дондуков“ 1,
1000 Център, София

На вниманието на: г-н Борис Велчев –
председател на Конституционния съд на
Република България

ПИСМЕНО СТАНОВИЩЕ

ОТ:
Сдружение „ИФА Бранч - България“,
Булстат № 176410558, със седалище и адрес на
управление в България, пощенски код 1000,
гр.София, р-н Средец, ул. „Хаджи Димитър“
№ 12, ет. 1

Относно: Покана № 44КД / 11.02.2020 г. на Конституционния съд на Република
България за представяне на писмено становище по конституционно дело № 14 / 2019 г.

УВАЖАЕМИ ГОСПОЖИ И ГОСПОДА КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,

Благодарим Ви за това, че предоставихте възможност на „ИФА Бранч - България“
(„ИФА“) да изрази становище по горепосоченото конституционно дело.

След като се запознахме с искането на Висшия адвокатски съвет („ВАДС“) за обявяването
на противоконституционността на разпоредбата на 102, ал. 4 от Закона за данъка върху
добавената стойност („ЗДДС“) имаме честта да изложим следното становище:

А. ВЪВЕДЕНИЕ

1. Предмет на настоящото конституционно дело е съответствието с Конституцията на Република България (“Конституцията“) на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, въведена вследствие на измененията на чл. 102 от ЗДДС, извършени със Закона за изменение и допълнение на ЗДДС, обн., ДВ, бр. 97 от 5.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г.
2. При анализа на конституционността на дадена разпоредба от позитивното право Конституционният съд на Република България („КС“ или „Съдът“) изхожда от духа на правната норма и на целия институт, част от който е и атакуваната



разпоредба¹. В тази връзка, да бъде извършена преценка за съответствието на тази разпоредба с нормите на Конституцията, трябва най-напред да се разгледат целите на и последиците от прилагането на атакуваната разпоредба. Разглежданата разпоредба е специална норма, която се прилага за определянето на дължимия ДДС по доставките и на крайното данъчно задължение за плащане на лица, които са пропуснали да подадат заявление в регистрацията в срок. В контекста на изложеното, според нас от съществено значение са следните два аспекта на разглежданата от Съда норма:

3. *Първо*, разпоредбата на чл. 102, ал. 4 очевидно има за цел да определи обхвата на облагането с данък върху добавената стойност („ДДС“) на извършените от споменатата категория лица доставки на стоки и услуги (за периода до регистрацията им) и стойността, върху която се начислява ДДС от органите по приходите за тези доставки. В тази връзка, атакуваната правна норма предвижда, че в споменатия случай ДДС се начислява върху данъчната основа на доставката, посредством която данъчнозадълженото лице е достигнало облагаем оборот от 50 000 лева, както и върху всички последващи доставки, извършени от това лице до датата на регистрацията му по ЗДДС (съответно, до отпадането на задължението му за регистрацията, ако впоследствие това задължение е отпаднало). Несъмнено е, че стойността върху която се начислява ДДС в посочения случай е по-голяма от стойността, върху която ДДС би бил начислен, ако лицето беше спазило срока за регистрацията, като в резултат на това споменатата категория лица понасят увеличен размер на данъка върху извършените от тях доставки. Лицата, които са спазили задължението си да подадат заявление за регистрацията в законния срок, начисляват ДДС само върху доставките, извършени на и след датата на връчване на съответния акт за регистрацията в съответствие с разпоредбата на чл. 82, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 103 от ЗДДС, а доставката, чрез която са достигнали прага за регистрацията и всички последващи доставки, извършвани до връчването на акта за регистрацията, са освободени от облагане с ДДС. Следователно, разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС разширява обхвата на облагането с ДДС в случаите, в които лицето е пропуснало да подаде заявление за регистрацията в законния срок, спрямо случаите, в които такова заявление е било надлежно подадено в срок, като налага те да понесат увеличена данъчна тежест върху извършените от тях доставки.
4. Във връзка с изложеното в т. 3 по-горе, следва да се отбележи, че разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС в това отношение съществено променя режима на облагане с ДДС на лицата, пропуснали да подадат заявления за регистрацията в законния срок, спрямо преди това действащата разпоредба на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС², имаща същия предмет и цел. Според предходната разпоредба на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС стойността, върху която се налагаше ДДС, включваше само данъчните основи на облагаемите доставки, които са извършени от лицето от датата, на която е изтекъл срокът за издаването на акта за регистрацията.

¹ Решение № 3 от 8.02.2001 г. на КС на РБ по конст. д. № 16/2000 г.

² Чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, в редакцията ѝ с измененията, обн. ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г. до 01.01.2018 г.



5. **Второ**, разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС също така определя крайното данъчно задължение за плащане на ДДС на лицата, които са пропуснали да подадат заявление за регистрация в законния срок, т.е. сумата, която това лице следва ефективно да заплати към бюджета. Както посочихме, същата норма е специална правна норма, приложима само относно задълженията на лицата, пропуснали да подадат такова заявление. По отношение на тези категория лица не се прилагат общите правила за начисляване на данъка по извършените облагаеми доставки, предвидени в Глава Осма на ЗДДС, нито правилата за приспадане на данъчен кредит, предвидени в Глава Седма на ЗДДС, поради обстоятелството, че тези лица не са били регистрирани лица по смисъла разпоредбите, включени в тези глави³. Данъчното задължение за плащане на лицата, пропуснали да подадат задължение за регистрация се определя само въз основа на нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. Като последица от това, според специалната разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС крайното данъчно задължение за плащане на лице, което е пропуснало да подаде заявление за регистрация в срок, се определя само въз основа на дължимия данък върху извършените от него доставки, (включително доставката, чрез която се достига прагът за регистрация), без това лице да има възможност да приспадне платения от него ДДС за закупени стоки или услуги, използвани за доставките, които се облагат по реда на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС.
6. Предвид на профила на ИФА България⁴, нашият анализ ще има за цел да разгледа горните два аспекта в светлината на практиката на Съда на Европейския съюз (“СЕС”) по същите или сходни правни въпроси, като описаните в т. 3 и т. 5 по-горе, така че да подпомогнем настоящия Съд при преценката на следните аспекти на атакуваната разпоредба: (i) Първо, какво е действителното естество на увеличението на дължимия ДДС върху облагаемите доставки, произтичащо от разширяването на обхвата на облагането, описано в т. 3 по-горе и дали разширяването на този обхват съответства на принципите, изложени в чл. 4 и/или чл. 60, ал. 1 от Конституцията; и (ii) Второ, дали определянето на крайната сума на платимия от лицето данък по чл. 102, ал. 4 от ЗДДС (който се определя само въз основа на дължимия от това ДДС по извършени доставки, без приспадане на ДДС за закупените от лицето стоки или услуги) съответства на правото на ЕС и на Конституцията.

Б. ЗАДЪЛЖЕНИЕТО ЗА ИДЕНТИФИЦИРАНЕ/РЕГИСТРАЦИЯ НА ДАНЪЧНОЗАДЪЛЖЕНИТЕ ЛИЦА СПОРЕД ПРАКТИКАТА НА СЕС

7. Най-напред трябва да се посочи, че България е обвързана със спазването на нормите и принципите на общата система на облагане с ДДС в Европейския съюз („ЕС“) и в частност, с разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на ДДС („Директива 2006/112/ЕО“ или

³ Виж в тази връзка чл. 82, ал. 1 и чл. 68 от ЗДДС които обуславят начисляването на ДДС и приспадането на данъчен кредит по общия ред от регистрацията на лицето по ЗДДС

⁴ Според чл. 4 от Устава на ИФА целта на нашата организация е да насърчаваме и развиваме познанията и научните дейности в сферата на международното и сравнителното данъчно право

„Директивата“⁵. Въпросната Директива е задължителна за България по силата на чл. 2 от Акта относно условията за присъединяване на Република България и Румъния и промените в Учредителните договори на Европейския съюз⁶.

8. Дял XI от гореспоменатата Директива урежда по хармонизиран и задължителен за държавите членки задълженията, които те могат да налагат на данъчнозадължените лица и на някои данъчнонезадължени лица. Глава 2 от същия дял урежда по хармонизиран начин задължението на данъчнозадължените лица да идентифицират започването, промяната или преустановяването на независимата си икономическа дейност⁷, както и тяхната идентификация чрез индивидуален данъчен номер⁸. Българските разпоредби относно регистрацията и прекратяването на регистрацията по ЗДДС, включени в Част шеста от ЗДДС, въвеждат в българското право правилата на Директивата относно задълженията на данъчнозадължените лица за идентифициране на началото, промените и прекратяването на тяхната дейност. Глава 1 от Дял XII на Директивата допуска прилагането от държавите-членки на специален режим за малките предприятия. В частност, чл. 287 от Директивата позволява на държавите-членки да освободят от облагане данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от определен в този текст праг, който за България е левовата равностойност на EUR 25 600⁹. В съответствие с тази разпоредба с нормата на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС България е освободила от задължението за регистрация и за начисляване на ДДС данъчнозадължените лица, чийто годишен оборот не превишава сумата от 50 000 лева. Със същата разпоредба България е избрала лицата да бъдат регистрирани само след достигане на облагаем оборот от 50 000 лева, да начисляват ДДС върху извършените от тях облагаеми доставки от датата на регистрацията им в съответствие с чл. 82, ал. 1 и чл. 103 от ЗДДС, съответно – да приспадат данъчен кредит от датата на регистрацията им в съответствие с чл. 68 и сл. от ЗДДС.
9. Трябва да се отбележи, че България е въвела 7-дневен срок за подаването на заявлението за регистрация. Пропускането на този срок от данъчнозадължено лице може да се дължи на измамливо поведение на лицето, но също така би могло да се дължи на пропуск или грешка, нямащи за цел избягване на облагане, както това е споменато и в цитираната по-долу практика на СЕС.
10. Тъй като разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС разширява обхвата на облагането с ДДС в случаите, в които лицето е пропуснало да изпълни задължението си за идентифициране (така както това задължение е било въведено в българското право) трябва да се разгледа въпросът, какво, според практиката на СЕС, е значението на неизпълнението на това задължение от данъчнозадълженото лице. В частност, трябва да се анализира въпросът, дали неизпълнението на това задължение за регистрация е в състояние да разшири обхвата на облагането с ДДС, да промени статута на лицето

⁵ ОВ L 347, 11.12.2006, стр. 1, всички референции в настоящото становище са към консолидираната версия, Документ 02006L0112-20200101

⁶ ОВ L 157, 21.6.2005г., стр. 203—375

⁷ Член 213, пар. 1, изр. 1 от Директива 2006/112/ЕО

⁸ Чл. 214 от Директива 2006/112/ЕО

⁹ Член 287, т. 17 от Директива 2006/112/ЕО



(като данъчнозадължено или данъчнонезадължено), да промени статута на доставката (като освободена или облагаема), какъвто по същество е ефектът на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС.

11. В тази връзка трябва да се посочи, че СЕС има трайна практика, според която задължението за идентификация на данъчнозадълженото лице, чрез вписването им в регистъра и предоставяне на ДДС-номера, представлява само формално изискване, което не оказва влияние върху качеството на лицето (като данъчнозадължено лице) и върху обхвата на облагането с ДДС на извършените от лицето доставки¹⁰, нито има значение за правото на това лице да приспадане данъчен кредит за получените от него стоки и услуги¹¹, използвани за извършването на тези доставки. Това, дали доставчикът е регистриран по ДДС също така няма никакво влияние върху правото на приспадане на ДДС по фактури, които това лице (което е пропуснало да се регистрира) евентуално е издало към трети лица – получатели, и в които това лице е начислило ДДС на тези получатели¹². Обстоятелството, дали страна по сделката е спазила задълженията си за регистрация, също така не се отразява на статута на доставките (като освободени или облагаеми с ДДС)¹³.
12. Всъщност, както посочва СЕС, основната цел на регистрацията на данъчнозадължените лица (идентификацията им с индивидуален номер) е да се осигури доброто функциониране на системата на ДДС. В тази връзка според СЕС, *„предоставянето на идентификационен номер по ДДС представлява доказателство за данъчния статут на задълженото лице с оглед приложението на ДДС и опростява контрола над данъчнозадължените лица с цел правилното събиране на данъка“*¹⁴, а също съставлява доказателство във връзка с извършените сделки. Идентификацията за целите на ДДС (чрез регистрация с ДДС номер) е изцяло формално изискване, което не обуславя материално-правните елементи на облагането. Според споменатата практика, лице, което не се е регистрирало в срок за целите на ДДС, се счита за данъчно задължено лице от датата на започването на независимата му икономическа дейност, подлежи на същите задължения като регистрираните лица относно начислявания ДДС по извършените доставки и има право на данъчен кредит в същия обхват, какъвто би имал като регистрирано за ДДС лице.
13. От горната практика според нас следва извод, че само по себе си неспазването на задължението за подаването на заявление за регистрация по ЗДДС в срок не би могло да доведе до разширяване на обхвата на облагането с ДДС по отношение на извършените от лицето доставки (чрез облагане на доставката, с която е достигнат

¹⁰ Решение на СЕС от 14 март 2013 г., по дело C-527/11, *Ablestio SIA*, т. 24 – т. 25, ECLI: ECLI:EU:C:2013:168

¹¹ Решение на СЕС от 21 октомври 2010 г. по дело C-385/09, *Nidera*, т. 48 – т. 50, ECLI:EU:C:2010:627

¹² Решение на СЕС от 22 декември 2010 година по дело C-438/09, *Dankowski*, т. 33 – т. 36, ECLI:EU:C:2010:818

¹³ Решение на СЕС от 20 октомври 2016 г по дело C-24/15, *Josef Plöckl*, т. 40 – т. 41

¹⁴ Решение на СЕС от 14 март 2013 г., по дело C-527/11, *Ablestio SIA*, т. 18 – т. 20, ECLI: ECLI:EU:C:2013:168



прага за регистрацията и всички последващи доставки до изтичането на срока, в който лицето е следвало да бъде регистрирано), след като според българското законодателство лицата, които са подали заявления за регистрацията в срок дължат ДДС само за доставките, извършени от тях на или след датата на регистрацията им (а доставките, извършени преди връчването на акта за регистрацията са освободени от облагане). Предвид на това, доколкото разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС поставя лицата, които са пропуснали да подадат заявление за регистрацията в срок, в различно положение досежно данъчните им задължения само поради неспазване на формално изискване за регистрацията, тя би могла да бъде преценена от настоящия Съд като нарушаваща чл. 60, ал. 1 от Конституцията и принципа на равенството пред закона¹⁵, предвиден в чл. 6, ал. 2 от Конституцията. Всъщност, както се вижда от разпоредбата на чл. 60, пар. 1 от Конституцията, тази разпоредба също обуславя елементите на облагането от обективни материално-правни основания (имущество и доходи), а не от спазването или неспазването на формални изисквания, свързани с регистрацията. В този смисъл е и практиката на настоящия Съд¹⁶, съгласно която всички елементи на данъка (субект, обект, данъчна основа и данъчна ставка) следва да бъдат установени със закон и именно въз основа на тях да бъде определяна и данъчната тежест, която следва да бъде понесена от лицата за целите на осигуряване колективните нужди на общността.

14. Трябва, обаче, да се разгледа и въпросът, дали според практиката на СЕС държавата-членка, въпреки изложените по-горе съображения, би могла все пак да наложи увеличен размер на данъка върху извършените доставки под формата на наказателна санкция, за това, че лицето не се идентифицирало в срок за целите на ДДС. С други думи, макар държавата-членка да не може да определя различен режим на облагане на лицата с ДДС в зависимост от подаването или неподаването на заявления за регистрацията в срок, дали тя все пак може да увеличи данъчното задължение на лицата, пропуснали да изпълнят това задължение, като санкция за това тяхно поведение?. Отговор на този въпрос е даден в решението на СЕС от 9 юли 2015 г. по дело C-183/14, *Salomie*¹⁷, т. 50 – т. 52. В споменатото решение СЕС е приел, че налагането на увеличен размер на данъка по повод на това, че лицето не е спазило задължението си да се регистрира в срок за целите на ДДС, представлява наказателна санкция, която държавата-членка може да наложи, при условие, че въпросната санкция е пропорционална на извършеното нарушение и не надхвърля необходимото за постигане на целите на законодателството. В тази връзка, СЕС посочва, че при преценка на пропорционалността на такава санкция (под формата на увеличен размер на данъка) следва да се отчетат *„най-вече каква е конкретната сума на наложената санкция и евентуалното наличие на измама или заобикаляне на приложимото законодателство от страна на данъчнозадълженото лице, наказано за липсата на регистрацията“*.

¹⁵ Решение № 12 от I.XI.1994 г. на КС на РБ по конст. д. № 12/94 г., според което *„Принципът на равнопоставяне пред закона би бил нарушен ... ако вътре в отделните режими за данъчно третиране на правните субекти съществуват законни привилегии...“* или ограничения (утежнения)

¹⁶ Решение № 10 по к.д № 8/2013 г.

¹⁷ ECLI:EU:C:2015:454



15. От изложеното в т. 14 следва извод, че прилагането на увеличен размер на данъка в случаите, в които лицето е пропуснало да се регистрира в срок, би било допустимо според правото на ЕС само под формата на наказателна санкция и то само доколкото тази санкция е пропорционална на поведението на лицето. Следва, обаче, да се отбележи, че българския ЗДДС вече е предвидил отделни административно-наказателни санкции както за неподаване на заявление за регистрация в срок¹⁸, така и за начисляване на данъка от лицето, което е пропуснало да се регистрира в срок¹⁹. Следователно, ако разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС се разглежда като наказателна санкция в светлината на цитираната в т. 14 практика на СЕС, то тя би била трета поред кумулирана санкция за едно и също поведение, която би се прилагала независимо от и в допълнение на вече уредените в закона административно-наказателни санкции за неподаване на заявление в срок по чл. 178 от ЗДДС и за начисляване на данъка като резултат от неподаването на заявление по чл. 180 от ЗДДС. Накрая, доколкото разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не диференцира една такава санкция по начин, че да може да се отчете поведението на лицето (обстоятелството, дали пропускът на лицето да се регистрира по ЗДДС в срок се дължи на измама или грешка), то няма как подобна санкция да бъде съобразена с цитираната практика на СЕС.
16. Предвид на изложеното, санкция, представляваща увеличен размер на данъка, произтичащ от увеличаване на обхвата на облагането с ДДС съгласно чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, би могла да бъде преценена от настоящия Съд като нарушаваща принципите на правовата държава по чл. 4 от Конституцията и на принципа *non bis in idem*, като се има предвид и предходната практика на настоящия Съд, съгласно която „Несъвършенството на закона и противоречието между неговите норми нарушават принципа на чл. 4, ал. 1 от Конституцията“²⁰. В случая, увеличеният размер на данъка се кумулира с две административно-наказателни санкции, което поставя въпроса за пропорционалността на подобни кумулирани санкции, за правната несигурност, която тяхното кумулиране създава и за спазването на принципите на правовата държава²¹.

В. ОПРЕДЕЛЯНЕ НА КРАЙНОТО ДАНЪЧНО ЗАДЪЛЖЕНИЕ ЗА ПЛАЩАНЕ НА ЛИЦЕ, ПРОПУСНАЛО ДА СЕ РЕГИСТРИРА В СРОК. ПРИСПАДАНЕ НА ДАНЪЧЕН КРЕДИТ ЗА СТОКИ И УСЛУГИ, ИЗПОЛЗВАНИ ЗА ИЗВЪРШВАНЕ НА ДОСТАВКИТЕ, КОИТО СЕ ОБЛАГАТ С ДДС ПО РЕДА НА ЧЛ. 102, АЛ. 4 ОТ ЗДДС

17. Както посочихме в т. 5 от настоящото становище, разпоредбата на чл. 102, ал. 4 се явява специална правна норма, която регламентира данъчните задължения на лицата,

¹⁸ Член 178 от ЗДДС

¹⁹ Член 180, ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 180, ал. 1, ал. 3 и ал. 4 от ЗДДС

²⁰ Решение № 2 по к. Д. № 3/2013 г.

²¹ Решение № 9/1994 г. по к.д. № 11/1994 г.; Решение № 5/2002 г. по к.д. № 5/2002 г.; Решение № 4/2010 г. по к.д. № 1/2010 г.; Решение № 8/2012 г. по к.д. № 16/2011 г. и др.



пропуснали да подадат в срок заявление за регистрация. По отношение на тези лица не се прилагат общите правила за начисляване на данъка по извършените облагаеми доставки, предвидени в Глава Осма на ЗДДС, нито правилата за приспадане на данъчен кредит, предвидени в Глава Седма на ЗДДС, поради обстоятелството, че тези лица не са били регистрирани лица към момента на извършване на покупките на стоки и услуги, използвани за доставките, които впоследствие е облагат с ДДС по реда на чл. 102, ал. 4. Ние вече изложихме в т. Б по-горе съображенията си, че едно такова законодателно решение не съответства на практиката на СЕС, като според тази практика лицата, пропуснали да подадат заявление за регистрация, следва да подлежат на общия режим на облагане с ДДС, приложим за регистрирани лица.

18. Като специална правна норма, тази разпоредба определя както задълженията за начисляване на ДДС по извършените от тези лица доставки, така и правата им относно приспадане на данъчен кредит за платен от тях ДДС по получени доставки на стоки и услуги, като в частност напълно изключва правото им да приспаднат данъчен кредит.
19. СЕС има трайна, последователна и напълно ясна практика, съгласно която Директива 2006/112/ЕО не допуска законодателство или административна практика на държавата-членка, според която на данъчнозадължено лице не се признава право на приспадане на ДДС за закупени от него стоки или услуги, използвани за обложени с ДДС сделки (включително когато облагането е извършено от данъчната администрация), на основание на това, че лицето не се е регистрирало в срок или не е спазило изискванията свързани с декларирането на данъка, или поради неспазването на други подобни формални изисквания. Тази практика е отразена в многобройни решения на СЕС и не поражда никакви съмнения²². Всъщност, както посочва СЕС, макар данъчнозадължените лица да имат и задължението да декларират кога започват, променят или преустановяват своите дейности, правото на ЕС по никакъв начин не оправомощава държавите-членки в случай на липса на регистрация да отложат упражняването на правото на приспадане или да лишат данъчнозадълженото лице от упражняването на това право. При това, няма никакво съмнение, че като определя крайното данъчно задължение на лице, пропуснало да се регистрира в срок, само въз основа на дължимият от него данък за доставките, които са предмет на облагането по чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, без да позволява на това лице да приспадне данъчен кредит за покупките на стоки и услуги, които то е използвано за обложени по чл. 102, ал. 4 от ЗДДС сделки, тази разпоредба противоречи на Директива 2006/112/ЕО и на изложената по-горе практика на СЕС.
20. Ние вече посочихме в т. 12 от настоящото становище, че изискването за регистрация на данъчнозадължените лица представлява само формално изискване според практиката на СЕС, а не е материално-правно изискване, което да е в състояние да

²² Решение на СЕС от 21 март 2000 г. по обединени дела от C-110/98 до C-147/98, *Gabalfrisa SL and Others*, т. 51, Решение на СЕС от 21 октомври 2010 г. по дело C-385/09, *Nidera*, т. 48 – т. 50, вече цитирано, Решение на СЕС от 9 юли 2015 г. по дело C-183/14, *Salomie*, т. 61 – т. 63, вече цитирано и многобройна практика на СЕС, спомената в същите решения



промени тяхното данъчно положение. Следователно, след като нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС изключва възможността лице, пропуснало срока за регистрация, да приспадне начисления ДДС за закупените от него стоки и услуги, използвани за доставки, обложени по силата на същата разпоредба, то това лице се третира твърде различно и много по-обременително спрямо лице, което се е регистрирало в срок за целите на ДДС и което приспада такъв данъчен кредит. При това, разликата в третирането на двете категории лица не произтича от различното материално-правно положение на тези категории лица, а е резултат единствено от спазването или неспазването на формалното изискване за подаване на заявление за регистрация в срок. Поради тези съображения, настоящият Съд би могъл да прецени, че такава разлика в третирането, която не е обоснована от разлика в оборотите, доходите или имуществото на двете категории лица, противоречи и на разпоредбата на чл. 60 от Конституцията, както тя вече е тълкувана от настоящия Съд в цитираната практика към т. 13 от нашето становище. Последната разпоредба изисква лицата да бъдат облагани съобразно техните обективни материално-правни предпоставки (имущества и доходи), а не да бъдат третирани различно в зависимост от спазването или неспазването на формални условия, като липса или наличие на ДДС регистрация.

Г. ДРУГИ ВЪПРОСИ НА РЕГИСТРАЦИЯ ПО ДДС, КОИТО БИХА МОГЛИ ДА СА ОТ ЗНАЧЕНИЕ

21. Както посочихме в т. 8 по-горе, на основание чл. чл. 287 от Директивата с разпоредбата чл. 96, ал. 1 от ЗДДС България е въвела т.нар. схема на освобождаване за малки предприятия, чиито годишен оборот не превишава 50 000 лева. По наше мнение, България по принцип е въвела тази схема за малки предприятия неправилно, тъй като в чл. 96 от ЗДДС е предвидила лицата да бъдат регистрирани само след достигане на облагаем оборот от 50 000 лева, те да начисляват ДДС върху извършените от тях облагаеми доставки само от датата на регистрацията им в съответствие с чл. 82, ал. 1 и чл. 103 от ЗДДС, и съответно – да приспадат данъчен кредит само от датата на регистрацията им в съответствие с чл. 68 и сл. от ЗДДС. Доколкото, обаче, схемата за освобождаване на малки предприятия е предназначена единствено за данъчнозадължени лица, чийто облагаем оборот е под съответния праг по чл. 287 от Директивата, тя по принцип не би трябвало да се прилага за лица, които са превишили този оборот. В тази връзка, при правилно прилагане на Директивата, България би следвало да измени разпоредбата на чл. 96 от ЗДДС, за да предвиди предварителна регистрация на всички данъчнозадължени лица (преди достигането на оборота от 50 000 лева), така че лицата, достигнали този оборот да начисляват ДДС, включително върху сделката, с която превишават пределния оборот. Този проблем (който сам по себе си може да доведе до значителни необложени операции на лица, които иначе са подали заявления за регистрация в срок) произтича от разпоредбата на чл. 96 от ЗДДС, която разпоредба, не е предмет на настоящото производство на КС.
22. При правилното прилагане на с чл. 287 от Директивата в законодателството на повечето от държавите-членки облагаема е сделката, с която се достига оборота, без



да има значение, дали лицето е подало заявление за регистрация в срок или не. Подобен е режимът на облагане на вътреобщностното придобиване съгласно чл. 99, ал. 3 от ЗДДС.

23. Горепосоченият проблем, произтичащ от разпоредбата на чл. 96 от ЗДДС, не би могъл да бъде решен с текста на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, който въвежда данъчно задължение за сделката, с която се достига оборота за регистрация, единствено за лицата, пропуснали спазване на срока за подаване на заявление за регистрация. Едно лице, което целенасочено осъществява сделки с намерение да постигне необлагането им по допустим от закона начин, би могло да постигне това чрез генериране на значителен оборот в малък времеви период, след което да изпълни задължението си за подаване на заявление за регистрация по ДДС, при което няма да се реализира мярката на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС по отношение на необложения му оборот, превишаващ 50 000 лева.
24. Предвид горното е очевидно, че разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС – дори ако замисълът ѝ е бил да разреши горния проблем, не постига като ефект ограничаване на възможността за злоупотреби и необлагане с ДДС. Най-често под ударите ѝ ще попаднат пропуски на лицата от техническо или друго естество. Би било уместно в такива случаи държавата да позволи т. нар. ретроактивни регистрации по ДДС, т.е., да се даде възможност на лицата, пропуснали да подадат заявление за регистрация в срок, да се поправят този пропуск и да подадат такова със закъснение, като им се даде позволение да начислят данък от датата на достигане на оборота, респективно да ползват данъчен кредит. По този начин фискът ще бъде защитен по един „неутрален“ начин. Наред с това, както е отбелязано по-горе и към момента съществува адекватен санкционен режим за лицата, които не се регистрират по ДДС при наличие на основанията за това.

Д. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение „ИФА Бранч - България“ с почитание се обръща към настоящия Съд и изразява становище, че разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не съответства на Конституцията и следва да бъде обявена за противоконституционна.

Автори:

Светлана Йорданова
Ани Митева
Милен Райков
Иван Въргулев
Стоян Таранджийски
Валентин Савов

За ИФА България

Валентин Савов