



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. „Княз Александър Дондуков“ № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 9859 3099

изх. № 11-03-67 #1 / 06.03.2020

КОНСТИТУЦИОНЕН СЪД
Вх. № 78 КЛ
Дата 16.03.2020

ДО

ПРОФ. БОРИС ВЕЛЧЕВ
ПРЕДСЕДАТЕЛ НА
КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД НА
РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
бул. „Княз Александър Дондуков“ № 1
гр. София, 1594
на Ваш № 44 КД/11.02.2020 г.

СТАНОВИЩЕ

ОТ ГАЛЯ ДИМИТРОВА
ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ОТНОСНО: Определение от 1 февруари 2020 г. по конституционно дело № 14/2019 г., образувано по искане на Висшия адвокатски съвет за установяване на противоконституционност на чл. 102, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност (обн., ДВ, бр. 63/2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 18/2020 г.)

УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН ПРЕДСЕДАТЕЛ,
УВАЖАЕМИ ГОСПОЖИ И ГОСПОДА КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,

Във връзка с Ваше определение от 1 февруари 2020 г. по конституционно дело № 14/2019 г., образувано по искане на Висшия адвокатски съвет за установяване на противоконституционност на чл. 102, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност (обн., ДВ, бр. 63/2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 18/2020 г.) (ЗДДС), изразявам следното становище:



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Съгласно чл. 102, ал. 4 от ЗДДС 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. Разпоредбата на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС предвижда, че 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.

В искането на Висшия адвокатски съвет са изложени твърдения, че разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС противоречи на 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 (Конституцията).

Считам, че твърдяното противоречие на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с цитираните разпоредби на Конституцията не е налице, по изложените по-долу съображения.

I. Относно твърденията за противоречие с чл. 6, ал. 2, чл. 17, ал. 3, чл. 19, ал. 2 и чл. 60, ал. 1 от Конституцията

Вносителят на искането, навеждайки доводи за противоречие на нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с Конституцията, анализира съдържанието ѝ във връзка с чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, сравнявайки я с хипотезата чл. 96, ал. 1, изречение първо от с.з., регламентираща общото правило за възникване на задължение за подаване на заявление за регистрация от данъчно задължени лица, установени на територията на страната, при достигане на облагаем оборот от 50 000 лв.

Изложеният илюстративен пример показва непознаване на ЗДДС и направените във връзка със същия изводи/внушения за неравноправно третиране са неоснователни.

Сочи се в примера, че в хипотеза в чл. 102, ал. 4 от ЗДДС данъчно задължено лице е достигнало оборот от 50 000 лв. за задължителна регистрация за период не по-



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

дълъг от два последователни месеца, включително и текущия, без значение дали това е станало с една или повече доставки, като за задължението за регистрация е предвиден 7-дневен срок, но от датата, на която е достигнат оборотът. Това според вносителя на искането означава, че ако лицето достигне облагаемия оборот например на 5 число от месеца, ще трябва да се регистрира в 7-дневен срок от тази дата. Сочи се, че ако лицето достигне оборота за по-дълъг период от два месеца, задължението за регистрация ще възникне в 7-дневен срок от изтичането на съответния данъчен период. Твърди се, хипотетично, че в първия случай, ако лицето достига оборот от 50 000 лв. на 5 юни 2019 г., следва да се регистрира до 12 юни 2019 г., а във втория, достигайки оборота отново на 5 юни 2019г., задължението за регистрация ще може да бъде направено до 7 юли 2019 г.

В случая, в посочените в нормата срокове възниква не задължение за регистрация, а задължение за подаване на заявление за регистрация, след което следва предвидената в чл. 101 от ЗДДС процедура за регистрация. Съгласно чл. 101, ал. 1 от ЗДДС регистрацията се извършва, като лицето, което е длъжно да се регистрира, подава в компетентната териториална дирекция на Националната агенция за приходите заявление за регистрация по образец. Съгласно ал. 6 от същата разпоредба органът по приходите извършва проверка на основанието за регистрация в срок 7 дни от подаване на заявлението. В срок 7 дни от приключване на проверката органът по приходите издава акт, с който извършва или мотивирано отказва да извърши регистрацията. Съгласно чл. 103, ал. 1 от ЗДДС за дата на регистрация по този закон се смята датата на връчването на акта за регистрация.

Предвид цитираните норми, ЗДДС не определя стриктно еднакво продължителен период от време, след изтичането на който лице, достигнало прага на облагаемия оборот, придобива статут на регистрирано лице. Моментът на регистрация на едно данъчно задължено лице (датата на връчването на акта за регистрация) е поставен в зависимост от процедура, част от която е регламентирана с инструктивни срокове, а нормативно определеният юридически факт – връчването на акта за регистрация, не е обвързан със срок.

Освен това посоченият хипотетичен пример, за по-голяма изразителност, е предвидил една ранна дата – пето число, в рамките на месеца, към която се достига облагаемият оборот, при която е вероятно датата на регистрацията на едно лице да се разграничава най-съществено, в зависимост от това дали лицето попада в хипотезата на



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

изречение първо или изречение второ от чл. 96 от ЗДДС. Колкото повече датата на достигане на прага на облагаемия оборот е по-близка до края на месеца, толкова повече този диапазон се стеснява. Например при достигането на прага на облагаемия оборот към 28 юни в хипотезата на чл. 96, ал.1, изречение първо от ЗДДС, срокът за подаване на заявление за регистрация изтича на 7 юли, а по изречение второ на нормата – на 5 юли. В определени случаи, независимо от различно определения начален момент, от който тече срокът за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС, при достигане на облагаем оборот от 50 000 лв. на една и съща дата, датата на регистрацията по ЗДДС на лице, достигнало този оборот за 12 месеца, може да предшества по време регистрацията на лице, достигнало този оборот за период, не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, тъй като сроковете за проверка и издаване на акт за регистрация са крайни и инструктивни. Действията, които органът по приходите следва да извърши, съответно, актът, който следва да издаде, в някои от случаите могат да се осъществят в началото на тези срокове, а връчването на акта не е обвързано със срок.

Предвид изложеното, аргументите, че изначално, с оглед разпоредбите на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС разликата в регистрационния режим на лицата, попадащи в хипотезата на чл. 96, ал. 1, изречение второ от с.з., спрямо тези, попадащи в приложното поле на хипотезата на изречение първо, е драстична, не отговаря на истината. Все пак не може да се отрече, че разлика в третирането, изразяваща се в началния момент, от който тече срокът за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС за двете групи данъчно задължени лица, предпоставя в общия случай по-ускорена регистрация на лицата, които извършват дейност с по-голям интензитет, което е икономически обосновано и не противоречи на Конституцията.

Сочи се и в самото искане, че в икономически аспект разликата е оправдана, дотолкова, доколкото натрупването на обороти от доставки в рамките на един относително кратък период от време – два месеца (тук следва да се подчертае, че двата месеца включват и текущия), в сравнение с 12 месечния период, определен за достигане на прага за задължителна регистрация, обективно показва, че съответното лице развива активно стопанската си дейност и ускореното развитие на неговата независима икономическа дейност обуславя съкращаването на сроковете за регистрация. Това безспорно е така. Констатирано е в практиката на НАП, че е голям относителният дял на лицата, подаващи заявление за задължителна регистрация по ЗДДС, чийто оборот, преди да бъдат регистрирани, надхвърля поне два пъти прага от



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

50 хил. лв., а в някои случаи надхвърля 1 млн. лв. Това означава, че тези лица са натрупали огромната част от оборота си в месеца преди регистрацията.

Разликата в третирането, доколкото такава разлика е налице, не е неоправдана и данъчното третиране на лицата, попадащи в хипотезата на чл. 96, ал. 1, изречение второ от закона, не е неравноправно, както се твърди в искането.

Считам, че разликата в третирането е напълно оправдана. Съществено различен е интензитетът на една независима икономическа дейност в случаите, при които регистрационният праг се достига за 12 месеца, спрямо случаите, при които този праг се достига за 2 месеца. В хипотезите, при които прагът се достига към края на посочените срокове, разликата в икономическото изражение на интензивността на дейността на двете групи лица е 6 пъти – лицата в хипотезата на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС имат средно месечно шест пъти по-големи обороти, отколкото лицата, попадащи в хипотезата на изречение първо от нормата. А ако например прагът на облагаемия оборот от едно данъчно задължено лице е достигнат за 1 месец, то очевидно това лице, попадащо в хипотезата по чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, месечно има 12 пъти по високи обороти от лице, което достига прага за регистрация за дванадесет месеца и попада в хипотезата на чл. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС.

Видно е от тези примери, че не може да се приеме, че това са лица, попадащи в една и съща икономическа ситуация, поради което по отношение на същите е напълно оправдано и обосновано регламентирането на различен регистрационен режим и същият не следва да се преценява за неравноправен. Още повече, това е валидно относно данъчното третиране в случай на неизпълнение на задължението за подаване на заявление за регистрация в срок и при отклоняване от данъчно облагане. Сочи се в искането, че законодателят, постановявайки разлика в срока за регистрация, предвижда и разлика в третирането на лицата след нейното извършване. Това твърдение не почива на никаква законова основа. След регистрацията на лицата по ЗДДС не съществува никаква разлика в тяхното третиране. Разлика в третирането има само в случай, че двете групи лица не изпълнят задължението си за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС в срок. Тази разлика обаче считам за икономически и юридически оправдана, както посочвам по-долу в настоящото становище.

1. Относно твърденията за противоречие с чл. 6, ал. 2, и чл. 19, ал. 2 от Конституцията



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Съгласно чл. 6, ал. 2 от Конституцията всички граждани са равни пред закона. 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.

Решение на Конституционния съд № 14 от 1992 г. е с предмет тълкуване на чл. 6 от Конституцията. Съгласно тълкуването, направено от Конституционния съд по същото, принципът за равенство на гражданите пред закона означава равнопоставеност на всички граждани пред закона и задължение за еднаквото им третиране от държавната власт. За да гарантира прогласения принцип за равенство на всички граждани пред закона, чл. 6, ал. 2 от Конституцията посочва определени социални признаци, които не могат да бъдат основание за неравно третиране. Това са раса, народност, етническа принадлежност, пол, произход, религия, образование, убеждения, политическа принадлежност, лично и обществено положение или имуществено състояние. Конституционният съд постановява, че с това Конституцията е обявила изрично забрани по отношение на посочените социални признаци. Те са правно недопустими като основания за ограничение на правата или за създаване на привилегии. Конституционният съд сочи, че ограничаване на правата и предоставяне на точно определени привилегии на основание на други социални признаци Конституцията не изключва. От изрично посочени в Конституцията случаи е видно, че ограничения на правата и предоставяне на привилегии на определени социални групи е допустимо според същата. В решението на Конституционния съд се подчертава, че във всички тези случаи се касае за обществено необходими ограничения на правата или предоставяне на привилегии на определени групи граждани при запазване приоритета на принципа за равенство на всички граждани пред закона.

Видно от цитираното тълкуване на разпоредбата на чл. 6, ал. 2 от Конституцията, изчерпателно изброените в Конституцията забрани на неравнопоставеност по социални признаци са неотнорми към нормата, за която се иска обявяване на противоконституционност.

Принципът на равенство в правата най-общо се проявява като недопустимост за законодателя да третира различно равни по своята същност неща/ситуации и обратното, при положение че няма оправдание за някакво отклонение. В разглежданите



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

в искането ситуации различието в третирането се обуславя от различие в ситуацията. При сравняване на двете хипотези считам, че е налице основание за отклонение.

Съгласно чл. 19, ал. 2 от Конституцията законът създава и гарантира на всички граждани и юридически лица еднакви правни условия за стопанска дейност, като предотвратява злоупотребата с монополизма, нелоялната конкуренция и защитава потребителя.

Считам, че именно неподаването на заявление за регистрация по ЗДДС в посочения в чл. 96, ал. 1, изречение второ от с.з. срок, е проява на нелоялна конкуренция и опит за избягване на въведените със закона еднакви правни условия за стопанска дейност, изискващи подаване на заявление за регистрация по ЗДДС в ускорен срок, в случаите на достигнат облагаем оборот за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия. В този аспект, нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не е в нарушение на чл. 19, ал. 2 от Конституцията, а е норма, чрез която законодателят практически реализира въведеното в чл. 19, ал. 2 от Конституцията изискване за предотвратяване на нелоялната конкуренция. Еднакъв е прагът за регистрация по ЗДДС на данъчно задължените лица. Еднакво е и третирането на регистрираните по ЗДДС лица. Отклонение от задължението за регистрация чрез неподаване на заявление за регистрация в срок е нарушение на закона от страна на данъчно задължените лица и чрез извършване на доставки, за които данък не е начислен и внесен в бюджета, независимо че е следвало. С това нерегистриралите се в срок лица се поставят в разрез със закона, в по-благоприятно икономическо положение от тези, които са го спазили, като, ако са определили цени, сходни с пазарните, от които се отчислява ДДС към държавния бюджет, фактически присвояват в свой интерес сумата, равностойна на данъка, а ако са определили по-ниски цени, поради навнасянето на ДДС в бюджета, биха конкурирали нелоялно лицата, спазващи закона, продавайки икономически по-изгодно за потребителите собствения си продукт.

Като аргумент за противоречие на нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с чл. 6, ал. 2 и чл. 19, ал. 2 от Конституцията се сочи от заявителя, че чл. 102, ал. 4 от ЗДДС въздига в данъчно събитие пропуска на данъчно задълженото лице, извършващо независима икономическа дейност, да подаде заявление за задължителна регистрация в 7-дневен срок от извършване на доставката, с която се прехвърля задължителният праг за регистрация. Твърди се, че в случая необлагаема доставка се трансформира в облагаема единствено поради пропуск да се спази законово определен срок, като по този начин се



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

изземва доход под формата на невъзстановим данък. Навеждат се доводи, че е допустимо в случая да се наложи санкция, каквато всъщност е регламентирана с чл. 178 от ЗДДС, но не и извършената от лицето доставка/доставки, които по принцип са необлагаеми, да се облагат с данък.

Доводите на заявителя са необосновани. Член 102, ал. 4 от ЗДДС не въздига в данъчно събитие пропуската на данъчно задълженото лице да подаде заявление за задължителна регистрация. Съгласно чл. 25, ал. 1 от ЗДДС данъчни събития са извършването на облагаемата доставка и облагаемото вътреобщностно придобиване. По силата на ал. 2 от същата норма 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. Съгласно чл. 12 от ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго. Доставката, по която получателят е платец на данъка по глава осма, не подлежи на облагане от доставчика. Съгласно чл. 3, ал. 1 от ЗДДС данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. Разпоредбата на ал. 2 на чл. 3 от ЗДДС регламентира, че независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него.

Видно от цитираните относими норми от ЗДДС доставките и вътреобщностните придобивания, извършени от данъчно задължени лица, каквито са лицата, попадащи в хипотезата на чл. 102, ал. 4 от закона, които не са изрично определени в глава четвърта от ЗДДС като освободени доставки и придобивания, и получените услуги по облагаеми доставки, по които получателят е лице-платец на данъка, са облагаеми по ЗДДС. Данъчното събитие за тях възниква по общите правила на закона на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, съответно услугата е извършена. Промяна в



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

правната характеристика на тези доставки нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не обуславя. Спецификата на нормата е в обстоятелството, че докато по правило данъкът се дължи от регистрираните по ЗДДС лица, нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС регламентира изискуемост на данъка по тези облагаеми доставки от лице, което, като е длъжно, не се е регистрирало по ЗДДС по причина, за която самото то отговаря. По силата на тази норма се обезпечават постъпленията в бюджета на суми за ДДС, отклоняващи се от същия, поради неспазване на закона от недобросъвестни данъчно задължени лица, като всъщност нормата постига равенство в третирането на сходни ситуации. Доколкото по отношение на недобросъвестните лица в случая могат да се породят и неблагоприятни последици, те не произтичат пряко от нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, а от други законови норми, които тези лица, във връзка с нарушението на регистрационния режим, също не са спазили.

Заявителите определят неподаването на заявление за задължителна регистрация по ЗДДС като формално нарушение, в резултат на което нарушителят ще бъде поставен в драстично по-различни условия от икономическия субект, който е спазил срока за подаване на заявление за регистрация. Твърдението е невярно. Нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не е санкционна. Санкцията за данъчно задължено по този закон лице, което е длъжно, но не подаде заявление за регистрация в установените по ЗДДС срокове, е регламентирана с чл. 178 от закона. Нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС урежда дължимостта на данъка по облагаеми доставки от лице, което се е отклонило от начисляването и внасянето му, в резултат на неправомерното си поведение – неподавайки заявление за задължителна регистрация по ЗДДС. С тази норма всъщност се осигурява равнопоставеност на лицата пред закона – дължимостта на данъка от същите, при превишаване на прага на оборота от 50 000 лв., под който Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС) и законът допускат освобождаване от начисляване на данък за малките предприятия.

2. По твърденията за противоречие с чл. 17, ал. 3 от Конституцията

Член 17, ал. 3 от Конституцията постановява, че частната собственост е неприкосновена.

Твърди се в искането, че чрез нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС се изземват парични суми, представляващи частна собственост на правните субекти, с което се



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

нарушава принципът на неприкосновеност на частната собственост, залегнал в чл. 17, ал. 3 от Конституцията. Аргументи в тази насока не са изложени.

Както се посочва по-горе в настоящото становище, в случаите, когато данъчно задължените лица, отклонили се от регистрационния режим, продават съответните стоки или услуги на пазарните цени, формирани от добросъвестните данъчно задължени лица, регистрирани по ЗДДС, то тези недобросъвестни лица получават от потребителя сума, която като икономическо изражение включва и сумата на ДДС, която добросъвестните лица събират от потребителя за държавния бюджет. Чрез нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС тази сума – данък върху добавената стойност за облагаемите доставки, извършени от лицето в отклонение на регистрационния режим, в следствие на което в отклонение и от режима на начисляване и внасяне на данъка върху добавената стойност, фактически се насочва към фиска, като се неутрализира ефектът от недобросъвестното поведение на нерегистралите се по ЗДДС лица.

3. По твърденията за противоречие с чл. 60, ал. 1 от Конституцията

Твърдяната в искането противоконституционност на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС поради противоречие с нормата на чл. 60, ал. 1 от Конституцията, закрепваща принципа на законоустановеност на данъка и съобразяването му с имуществото на задълженото лице, считам, че също не е налице.

Съгласно чл. 60, ал. 1 от Конституцията гражданите са длъжни да плащат данъци и такси, установени със закон, съобразно техните доходи и имущество.

Конституцията е в сила от 1991 г., като по време на нейното приемане, както се сочи и в искането, в правния мир на Република България данък върху добавената стойност не е съществувал. Същият е въведен със Закона за данък върху добавената стойност, в сила от 01.04.1994 г., и поради това въведеното с нормата на чл. 60, ал. 1 от Конституцията изискване данъците да са съобразени с доходите и имуществото на лицата, очевидно не се отнася за данъка върху добавената стойност, който по своята правна същност е косвен данък и няма пряко отношение към доходите и имуществото на лицата.

Във връзка с твърдяното нарушаване на принципа на законоустановеност на данъка се сочи и чл. 84, т. 3 от Конституцията, съгласно който установяването на данъците е изрично правомощие на Народното събрание, относимо към всички елементи на данъка: данъчно събитие, данъчна ставка, данъчно задължено лице и пр.,



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

като се твърди, че нормата е привидно конституционносъобразна, но действително е в колизия с конституционните норми.

Твърдението считам за необосновано. Както е посочено по-горе, всички основни елементи на данъка – данъчно събитие, изискуемост на данъка, данъчна ставка, данъчно задължено лице и пр. са определени с изрични норми на ЗДДС и в случая на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не е налице отклонение на същата норма спрямо нормите от общ характер, цитирани по-горе. Спецификата на нормата е в това, че данъкът се изисква от данъчно задължени лица, нерегистрирани от закона, като липсата на регистрация е обусловена именно от неправомерното поведение на тези лица. Моментът, от който тези лица, по силата на чл. 102 от ЗДДС, по същество стават лица-платци на данъка, са различни от момента, в който регистрираните по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС лица дължат начисляване на данък. Поради това, че добросъвестните лица придобиват статут на регистрирани по закона на датата на връчване на акта за регистрация, за тях задължението за начисляване на данък по извършените от тях облагаеми доставки/придобивания/получени услуги, когато данъкът се дължи от получателя, възниква относно доставки/придобивания, датите на данъчните събития на които възникват на и след датата на връчване на акта за регистрация. Докато относно случаите, при които лицето, като е било длъжно, не е подало заявление за регистрация в срок, датите, от които за определяне на данъчните задължения на лицето се приема, че лицето дължи данък за облагаемите доставки, т.е. на възникване на статут на лице-платец на ДДС, е по-ранна: в случаите на чл. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС – от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето беше подало заявлението за регистрация в срок, а в хипотезите на изречението второ – от датата, на която е надвишен оборотът от 50 000 лв, като за облагаемата доставка, с която се надхвърля облагаемият оборот, също се дължи данък.

Необходимостта от това отклонение от общия режим се обуславя, както беше посочено по-горе, на разликата в ситуациите. Колкото по-интензивна икономически е една дейност, толкова по-големи са загубите в бюджета при неспазване на законовите изисквания за регистрация във връзка със същата, което налага и по-фискални мерки за противодействие на такова отклоняване от данъчното облагане както за защита на фискалния интерес, така и с оглед превенция на ситуациите за избягване на данъчното облагане.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Следва да се има предвид, че член 273 от Директивата за ДДС предвижда, че държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, при спазване на условието за равнопоставено третиране между вътрешни сделки и сделки, извършвани между държави членки от данъчно задължени лица и при условие че такива задължения не пораждат в търговията между държавите членки [...] формалности, свързани с преминаването на границите.

Нормата на чл. 102 от ЗДДС е една от нормите, въведени в българското законодателство именно за противодействие срещу избягването на данъчно облагане и за осигуряване на правилното събиране на данъка.

Неправилно в искането нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС се коментира като санкционна и се твърди наличие на несъответствие между нарушението и наказанието. Твърди се, че нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС представлява повторна санкция (заедно със същинската по чл. 178 от ЗДДС) за едно и също нарушение – неподаване на заявление за регистрация в срок, като същата се характеризира с непропорционалност, което е недопустимо.

Както е изложено по-горе в настоящото становище, нормата чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не е санкционна – за неподаване на заявление за регистрация по закона, а чрез нея се събира неправомерно неначисления и несъбран данък в държавния бюджет. С тази норма се установява дължимост на данък и от лица, нерегистрирани по закона по причина, за която отговарят. Дори да се счете, че възприетата с чл. 102, ал. 4 от ЗДДС законодателна мярка на противодействие срещу данъчните злоупотреби засяга правата на лицата, в случая целта – осигуряване правилното събиране на данъка, е очевидно легитимна, а мярката е напълно пропорционална.

Съгласно чл. 1, параграф 2, изречение първо от Директивата за ДДС 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 преди фазата, на която се начислява данъкът. Съгласно изречение трето от същата норма общата система за ДДС следва да бъде приложена до и включително фазата на търговията на дребно.

Възможност за допускане в националните законодателства на държавите членки на изключение от горното правило за облагане с ДДС на всички извършени от данъчно



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

задължените лица доставки е предвидена в дял XII, глава 1, раздел 2 „Освобождаване от данък или прагово освобождаване“ от Директивата за ДДС. Следва в случая да се подчертае, че предвиденият от ЗДДС регистрационен праг от 50 000 лв., при достигане и превишаване на който данъчно задължените лица имат право да не начисляват ДДС, е въведен в закона на основание нормите на чл. 282-292 от Директивата за ДДС, даващи възможност (но не задължаващи) държавите членки да въведат прагови освобождавания, които да се прилагат по отношение на доставките на стоки и услуги от малки предприятия. По силата на член 287 от Директивата за ДДС държавите членки, които са се присъединили към ЕС след 1 януари 1978 г., могат да освободят данъчно задължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от равностойността в национална валута на суми, по обменния курс в деня на присъединяването им, изрично посочени в нормата, като за Република България сумата е 25 600 EUR. Това прагово освобождаване Република България е въвела чрез регистрационния праг на чл. 96, ал. 1 от закона. Предвид обстоятелството, че лицата, попадащи в хипотезата на чл. 96, ал. 1, изречение второ от закона надхвърлят този праг за период не по-дълъг от два месеца, може да се постави под въпрос дали те по същество представляват малки предприятия по смисъла на Директивата за ДДС, доколкото същата определя като малки предприятия данъчно задължените лица, които имат оборот не по-висок от равностойността на 25 600 EUR в годишен аспект. Т.е., по отношение на тази група лица, съобразно разпоредбите на Директивата за ДДС и възприетата от българското законодателство правна възможност за прагово освобождаване, считам непротиворечаща на Конституцията норма, предвиждаща облагане и на доставката, с която регистрационният праг се превишава, при ускореното му достигане, каквато е нормата на чл. 102, ал. 4, във връзка с чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС.

Следва да се има предвид, че лице, което превиши законоустановения праг за регистрация по закона и закъснее с подаване на заявлението си за регистрация по ЗДДС, без в периода на закъснението си да извършва облагаеми доставки, не би попаднало в приложното поле на нормата и за същото доставката, с която се превишава прагът за регистрация, не би обусловила задължение за начисляване на данък.

Предвид изложеното считам, че твърдяната в искането противоконституционност на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС поради противоречие с нормата на чл. 60, ал. 1 от Конституцията, закрепваща принципа на законоустановеност на данъка и съобразяването му с имуществото на задълженото лице, не е налице.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

II. Относно твърдяното противоречие на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с чл. 4, ал. 1, чл. 4, ал. 2 и чл. 5, ал. 4 от Конституцията и конкретно с принципите на общата система на ДДС на Европейския съюз, уредени с Директивата за ДДС и Хартата на основните права на ЕС

1. Относно твърдяното нарушение на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС на принципа на правовата държава, закрепен в чл. 4, ал. 1 от Конституцията

Твърди се в искането, че това противоречие е налице поради противоречие на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с чл. 25 от ЗДДС, регламентиращ данъчните събития, подлежащи на облагане с данък върху добавената стойност.

Твърдяното противоречие не е налице. Аргументи за това са подробно изложени в т. 1, абзаци 8 и 9 от настоящото становище. Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС по никакъв начин не противоречи на чл. 25 от ЗДДС, тъй като данъчното събитие за доставките, подлежащи на облагане по чл. 102, ал. 4 от с.з., се определя по реда на чл. 25 от закона. Доставката, с която се надхвърля прагът на предвиденото от Директивата за ДДС и ЗДДС (чл. 96, ал. 1) прагово освобождаване, не се ползва от правото за освобождаване от данък, предвидено по отношение на доставките на стоки и услуги, извършвани от малки предприятия. По силата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС доставката, която не се ползва от праговото освобождаване, следва да бъде обложена с ДДС.

Сочи се в искането, че не следва да се събира данък върху доставката, с която се надхвърля облагаемият оборот, нито върху доставките, извършени преди изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден акт за регистрация. Във връзка с това искане следва да се има предвид, че посочените срокове за издаване на акт за регистрация по ЗДДС, както е посочено по-горе, са крайни, и приходната администрация би могла, и практически насочва усилията си, по отношение на данъчно задължените лица, които имат интензивна дейност и попадат в хипотезата на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, да извърши регистрацията в значително по-кратки срокове, например включително в деня на подаване на заявлението за регистрация. Поради това липсва обоснован довод, както икономически, така и правен, по отношение на лицата, извършващи интензивна дейност, неспазили изискването за подаване на заявлението за регистрация в срок, да бъдат предоставени допълнително 14 дни (законовите крайни



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

срокове за административните процедури) в режим на освобождаване от начисляване на данък на извършените от тях облагаеми доставки, които за добросъвестните лица биха били обложени. Също считам, че не съществува обосновен довод да им се предоставя такъв (освободен от облагане) режим и за седемте дни, регламентирани като срок съгласно чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, за подаване на заявлението за регистрация, от които самите те не са се възползвали, с цел отклоняване от облагане на извършваните от тях доставки.

Още веднъж следва да се подчертае, че лицата, извършващи интензивна дейност и поради това излизачи от обхвата на малките предприятия, са подложени на по-фискален режим поради многократно по-големите облагаеми обороти, които същите осъществяват за сравним период от време, спрямо лицата, които формират тези обороти за 12 месеца. По този начин, поставяйки се неправомерно извън режима на облагане с данък, недодавайки в срок заявление за регистрация, тези лица ежедневно биха нанесли щета на бюджета от несъбран ДДС, многократно надвишаваща щетата, която биха нанесли лицата, формиращи оборота за 12 месеца.

Твърди се в искането, че разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС противоречи и на принципите за непротиворечивост, последователност и предвидимост на всеки един нормативен акт – принципа на правната сигурност, която осигурява на всички субекти предвидимост в правната уредба и сигурност при осъществяване на дейността им.

Твърденията са необосновани. Нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е ясна и непротиворечива. Не противоречи както на останалите норми на ЗДДС, така и на правната логика, заложенa в същия закон. Не е взаимоизключваща се спрямо други норми от закона, а е взаимосвързана с тях. Не противоречи и на конкретни принципи и норми на Конституцията, както е посочено по-горе в настоящото становище. Не съществува неяснота относно правната регламентация на режима на доставките, попадащи в хипотезата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС и свързаната с нея норма на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, която да затруднява изпълнението на задължението за регистрация при ускореното формиране на оборотите, обуславящо регистрацията по изречение второ на нормата и да води до неяснота на правните последици, възникващи при неизпълнението ѝ. Поради това правната уредба на хипотезата е напълно ясна и предвидима и основание за неспазване изискванията на чл. 96, ал. 1, изречение второ на ЗДДС не се основава в нормата, а обичайно в намерението за избягване на облагането с данък върху добавената стойност на извършваните доставки/придобивания. Поради



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

това считам, че нормата на чл. 102, ал. 4, във връзка с чл. 96, ал. 1 от ЗДДС е годна да регулира обществените отношения, свързани с опитите за отклоняване от данъчно облагане.

Предвид гореизложеното намирам, че същата не нарушава принципа на правовата държава, закрепен в чл. 4, ал. 1 от Конституцията.

2. Относно твърдяното противоречие с чл. 5, ал. 4 от Конституцията

Твърди се от вносителя, че нормата противоречи на чл. 5, ал. 4 от Конституцията, предвиждаща предимството на международните договори, ратифицирани по конституционен ред, обнародвани и влезли в сила за Република България, пред тези норми на вътрешното законодателство, които им противоречат.

С Решение № 5 от 2018г. на Конституционния съд по к.д. № 11 от 2017 г. Съдът прима че „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.“. В този смисъл е и Решение № 7 от 2018 г. на Конституционния съд по к. д. № 7/2017 г.

За пълнота на изложението ще посоча, че нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не противоречи както на разпоредбите на чл. 20 и чл. 21 от Хартата на основните права на ЕС, както се твърди в искането, така и на принципите на Директивата за ДДС.

Разпоредбите на чл. 20 и чл. 21 от Хартата на основните права на ЕС предвиждат равенство на хората пред закона и забрана за дискриминацията. Както беше посочено по-горе, принципът за равенството пред закона се състои в изискване за равно третиране на правно задължените субекти в идентична ситуация.

В разглежданите хипотези такова равно третиране е налице.

Еднакво е третирането на данъчно задължените лица, които са спазили задължението си за регистрация по ЗДДС и са начислили данък за извършваните от тях доставки.

Еднакво е третирането и на данъчно задължените лица, достигащи прага за регистрация в хипотезата на чл. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС и неподали заявление за регистрация в срок, поради което и необложиха извършените от тях облагаеми доставки, получените облагаеми вътреобщностни придобивания и получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя –



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

данъчното третиране на извършените облагаеми доставки, получените облагаеми вътреобщностни придобивания и получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, от тази група лица е регламентирано с чл. 102, ал. 3 от ЗДДС.

Еднакво е третирането и на данъчно задължените лица, достигащи прага за регистрация в хипотезата на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС (със значително по-голяма икономическа интензивност на извършваната облагаема дейност) и неподали заявление за регистрация в срок, поради което и необложиха извършените от тях облагаеми доставки, получените облагаеми вътреобщностни придобивания и получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя – данъчното третиране на извършените облагаеми доставки, получените облагаеми вътреобщностни придобивания и получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя, от тази група лица е регламентирано с чл. 102, ал. 4 от ЗДДС.

Видно е, че трите групи лица се намират в различни ситуации, което обуславя и различно третиране. В рамките на всяка една от ситуацияите третирането е еднакво. Предвид изложеното относно наличието на равенство в третирането, не е налице каквото и да е дискриминация, особено пък основана на критериите, визирани в чл. 21 от Хартата на основните права на ЕС.

Твърди се от вносителя и противоречие на нормата с принципите на правото на ЕС и по-специално с принципа на неутралност на данъка върху добавената стойност, заложен в Директивата за ДДС.

Считам, че нормата на чл. 102, ал. 4, от ЗДДС не е в противоречие с визирания от вносителя принцип. Във връзка с противоречие на нормата с императивна норма или принцип на Директивата на ДДС няма както произнасяне на СЕС по преюдициално запитване на национален съд, така и няма образувана срещу Република България процедура по чл. 258 и следващите от Договора за функциониране на Европейския съюз.

Подчертавам, че нормата е реализация на правото на Република България да въведе в законодателството си по силата на чл. 273 от Директивата за ДДС норми, които счита за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и предотвратяване избягването на данъчно облагане, като считам същата за пропорционална. Съгласно практиката на СЕС борбата срещу данъчните измами,



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Директивата за ДДС.

Предвид изложеното считам, че нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не противоречи на Конституцията на Република България.

УВАЖАЕМИ КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,

На основание на гореизложените съображения моля да отхвърлите искането за обявяване на нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС за противоконституционна, като противоречаща на 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.

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:

(ГАЛЯ ДИМИТРОВА)