

КОНСТИТУЦИОНЕН СЪД

Вх. № 71/20
Дата 12.03.20г

ИПСБ

Институт на професионалните счетоводители в България

Изх. № 04, 12.03.2020г

ДО

ПРОФ. БОРИС ВЕЛЧЕВ

ПРЕДСЕДАТЕЛ НА КОНСТИТУЦИОНЕН СЪД

НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

УВАЖАЕМИ Г-Н ВЕЛЧЕВ,

Във връзка с получена покана за изразяване на становище от Института на професионалните счетоводители в България (ИПСБ) по определение на съда от 11 февруари 2020 г, по конституционно дело № 14/2019 г.,

Членовете на ИПСБ, съгласно своите вътрешни регламенти откриха процедура по изготвяне на официално становище и в рамките на определения ни срок проведохме дебати по предмета на делото.

В хода на дискусиите, ние обменихме опит с нашите колеги от Института на дипломираните експерт счетоводители (ИДЕС), и след като установихме, че написаното и предварително предоставено ни становище на ИДЕС напълно съвпада с виждането и позициите на нашите членове, взехме единодушно решение да се присъединим и да подкрепим официалното становище на ИДЕС като официално становище и на ИПСБ, което прилагаме.

Приложение: съгласно Текста.

12.03.2020 г.

С уважение:

гр. София

Евгени Руйков

Председател на УС на ИПСБ



**УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН ПРЕДСЕДАТЕЛ,
УВАЖАЕМИ КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,**

С определение за допустимост от 11.02.2020 г. по конституционно дело № 14 от 2019 г., образувано по искане на Висшия адвокатски съвет за установяване на противоконституционност на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, до Института на дипломираните експерт-счетоводители в България (ИДЕС) е отправена покана да предложи писмено становище по предмета на делото.

С настоящото Институтът на дипломираните експерт-счетоводители в България (ИДЕС) изразява следното становище:

I. Общностното право в областта на ДДС

1. Дял XII, глава 1, по-конкретно разпоредбите на чл. 282—292¹ от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС) предвиждат възможността държавите членки да освободят от ДДС малките предприятия. Директивата за ДДС допуска държавите членки да въведат (или запазят) три вида специални режими за малките предприятия: *i*) опростена процедура за начисляване и събиране на ДДС (чл. 281 от Директивата); *ii*) освобождавания (чл. 282—290 от Директивата) и *iii*) прагови освобождавания (чл. 282—285 и 291 от Директивата). „Прагово освобождаване“ означава да могат да се освободят от данък данъчно задължените лица, чийто годишен оборот не е по-висок от определен праг на оборот от доставки на стоки или услуги в приложното поле на материята за ДДС. Съгласно чл. 291 от Директивата за ДДС „при спазване на разпоредбите на чл. 281, данъчно задължените лица, които се ползват от прагово освобождаване, се третираат като данъчно задължени лица при условията на общия режим на ДДС“. Тъй като за данъчно задължено лице се счита всяко лице от момента, в който същото започва да извършва независима икономическа дейност по смисъла на чл. 9 от Директивата за ДДС, лицата, които се ползват от режима за „прагово освобождаване“ продължават да се считат данъчно задължени лица за целите на ДДС. Основният (или общият) режим по отношение на доставките на стоки или услуги в приложното поле на ЗДДС е всяко лице, независимо от облагаемия си оборот, да начислява и дължи ДДС за всяка облагаема доставка. Тази закономерност произтича от статута му на данъчно задължено лице и означава задължение за спазване на приложимите разпоредби за ДДС, включително задължението за плащане на дължимия ДДС. Директивата за ДДС не освобождава от статута му на данъчно задължено лице малко предприятие, което се ползва от специалния режим за „прагово освобождаване“, а

¹ Членове 282—292 от посочената директива се намират в дял XII от нея, озаглавен „Специални режими“, глава 1, „Специален режим за малки предприятия“, раздел 2, озаглавен „Освобождавания или прагови освобождавания.“

предвижда специален режим за освобождаване от плащане на дължимия ДДС по отношение на облагаемите доставки на стоки и услуги, извършени от това лице.

2. Държавите членки не са длъжни да прилагат специалния данъчен режим за прагово освобождаване на малките предприятия, но имат право да го направят (съображение 49 от Директивата за ДДС, съгласно което на държавите членки „следва да се позволи да прилагат своите специални режими за малките предприятия, в съответствие с общите разпоредби и с оглед на по-добрата хармонизация“).

3. Разпоредбата на чл. 273, първа алинея от Директивата за ДДС дава право на държавите членки да налагат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на измамите. Съгласно тази разпоредба всяка държава членка има задължение да вземе всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на нейната територия ДДС и да се предотвратят измамите като се предоставя свобода на преценка по отношение на способите за постигане на целта ѝ.

II. Българското законодателство в областта (ЗДДС)

4. Хармонизирано с правилата на Директивата за ДДС българското законодателство въвежда в чл. 96, ал. 1 от ЗДДС специален режим, съгласно който се предоставя освобождаване от заплащането на данък на данъчно задължени лица (наричани по-нататък малки предприятия), чийто оборот не превишава определения праг от 50 000 лв. облагаем оборот² (наричан по-нататък „режимът на освобождаване“ или „прагово освобождаване“). Аналогично с Директивата за ДДС разпоредбата на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС не може да се тълкува в смисъл, че *изрично* предоставя на малките предприятия неограничено право да се ползват от прилагането на „режима на освобождаване“. *От една страна*, в качеството си на данъчно задължени лица по реда на ЗДДС малките предприятия могат да не прилагат специалния режим за прагово освобождаване и да упражнят избор за регистрация съгласно разпоредбата на чл. 100, ал. 1 от ЗДДС. *От друга страна*, надхвърлянето на горната граница на облагаем оборот е предпоставка за прекратяване на възможността данъчно задължено лице да се ползва от специалния режим за малки предприятия. За разлика от някои държави членки, които предвиждат като условие за прилагането на „режима на освобождаване“ данъчно задълженото лице изрично да е избрало това чрез надлежно подадена декларация при започване на своята дейност, българското законодателство предвижда формално изискване за подаване на декларация при излизането от този специален режим. При неупражнен от данъчно задълженото лице избор за излизане от „специалния режим на освобождаване“ или при надхвърляне на горната граница на облагаемия годишен оборот е приложим общият режим на ДДС.

² Облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец

5. Съгласно разпоредбата на чл. 25, ал. 1 от ЗДДС „данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл.16.“. На датата на възникване на данъчното събитие: *i)* данъкът става изискуем за облагаемите доставки, *ii)* възниква задължение за регистрираното лице да го начисли или *iii)* възниква основание за освобождаване от начисляване на данък за освободените доставки и за доставките с място на изпълнение извън територията на страната.

III. Правото на Съюза и на неговите общи принципи

6. В областта на специалните режими за малките предприятия липсва пълна хармонизация на равнището на Европейския съюз и Директивата за ДДС предоставя на държавите членки по необходимост да се ползват с известна свобода, при условие че националните им уредби съответстват на релевантните разпоредби от правото на Съюза. Въпреки това, държавите членки са длъжни да упражняват своята компетентност при спазване на правото на Съюза и на неговите общи принципи, и по-специално при спазване на принципа на пропорционалност и принципа на данъчен неутралитет:

(а) Що се отнася до принципа на пропорционалност е вярно, че неподаването на декларация за регистрация може да бъде санкционирано с административна глоба само доколкото тя има пропорционален характер. Но, задължението за плащане на ДДС за извършени продажби не представлява санкция за неизпълнение на задължението за неподаване на декларация, а събиране на ДДС, станал изискуем със започването на независима икономическа дейност от данъчно задължено лице, чиито доставки попадат в приложното поле на облагаемите доставки, изброени в чл. 2 от ЗДДС. Общият режим на облагане с ДДС остава приложим за всички облагаеми доставки на данъчно задълженото лице, ако същото не се намира в режим на „прагово освобождаване“. Ето защо не би следвало да се счита, че национална правна уредба, която не допуска освобождаване от ДДС в случай на неподадена декларация (заявление) за регистрация, надхвърля това, което е необходимо за правилното събиране на ДДС.

(б) Що се отнася до принципа на данъчен неутралитет, който законодателят на Съюза е предвидил като отражение в областта на ДДС на общия принцип на равно третиране, следва да се има предвид, че предоставянето на възможност на данъчно задължени лица да не обложат доставките си след надхвърляне на законоустановения праг би им предоставило необосновано конкурентно предимство в ущърб на операторите, които надлежно са изпълнили процесуалните задължения. Държавите членки обаче не могат да санкционират липсата на стриктно спазване на формалните изисквания по начин, който застрашава неутралитета на системата, например като третират конкурентни предприятия по различен начин или като правят неефективни основни разпоредби на Директивата за ДДС.

(в) Съблюдаването на принципите на облагане на потреблението – данъчен неутралитет и пропорционалност – е водещо при прилагане на материята за ДДС

дори, когато данъчно задължените лица са пропуснали да изпълнят някои формални изисквания, например формалното изискване за подаване на заявление за регистрация.

IV. По отношение на аргументите на Висшия адвокатски съвет

7. Висшият адвокатски съвет (ВАС) счита, че тъй като неизпълнението на задължението за регистрация в законово определения срок, в хипотезата на чл. 96, ал. 1, изречение 2 от ЗДДС, не е изрично посочено от законодателя в чл. 25 от ЗДДС, където изчерпателно са изброени данъчните събития, то разпоредбата на чл. 102, ал. 4 във връзка с чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС *„влиза в противоречие с останалите разпоредби от закона, което нарушава принципите на „непротиворечивост“, „последователност“ и „предвидимост“ на нормативните актове“*.

Не поддържаме аргументите на ВАС и не считаме за правилно разпоредбата на чл. 25, ал. 1 от ЗДДС да се тълкува обвързано с разпоредбите на чл. 96, ал. 1, изречение 2 и чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, защото:

(а) Разпоредбата на чл. 25, ал. 1 от ЗДДС определя общия режим за изискуемост на данъка и се отнася за всяка извършена (облагаема) доставка от данъчно задължено лице по смисъла на ЗДДС (включително малките предприятия). Разпоредбите на чл. 96, ал. 1 във връзка с чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС предвиждат изключение от това правило единствено за малките предприятия, които се ползват от режима за „прагово освобождаване“ и все още не са регистрирани лица;

(б) Това изключение не освобождава малките предприятия от статута им на данъчно задължени лица, нито извежда техните възмездни доставки на стоки или услуги извън приложното поле на ЗДДС. Единствено им се предоставя правото да не заплащат дължимия за тези доставки ДДС до момента, в който предвиденият праг за облагаем оборот бъде надхвърлен;

(в) Общият режим на облагане с ДДС, предвиден в чл. 25, ал. 1 във връзка с ал. 6, т. 1 от ЗДДС, остава приложим по отношение на изискуемостта на данъка за облагаемите доставки независимо дали данъчно задълженото лице е или не е в режим на „прагово освобождаване“. Подаването на декларация, когато оборотът от дейността надхвърля максималния количествен праг по чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, даващ право на освобождаване на малките предприятия, служи за административно уведомяване относно излизането от специалния режим на „прагово освобождаване“ и не представлява данъчно събитие по смисъла на ЗДДС. Когато са изпълнени изискванията по същество, задължението за начисляване на ДДС не трябва да се отрича единствено заради това, че са пропуснати някои формални изисквания на закона, каквито са задълженията за регистрация на лицата. Приложението на чл. 102, ал. 3 и ал. 4 от ЗДДС не е друго, а форма на изпълнение на общия режим за облагане на доставките по реда на ЗДДС от данъчно задължени за това лица. При неспазване на задължението за подаване на декларация от данъчно задължено

лице административният орган има основание по закон да приложи служебно общия режим за облагане.

8. По отношение на твърдението на Висшия адвокатски съвет, че „лицата, осъществяващи независима икономическа дейност, са третираны различно от закона единствено поради извършване на административно нарушение – неподаване на заявление за регистрация в законоустановения срок, за което отделно е предвидена и административна санкция в чл. 178 от ЗДДС“ и, че „драстичната разлика в законово определените срокове за регистрация по ДДС.. предпоставя условия за неравно третиране на данъчнозадължените лица“, и че „постановявайки разлика в срока за регистрация [законодателят] предвижда и разлика в третирането на лицата след нейното извършване“:

Неизпълнението на задължението за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС не е несъществена процедурна грешка, защото от нея могат да произтекат съществени фискални загуби. Безспорно това е формално, но не е формалистично изискване. Както се посочи по-горе по отношение на принципа на пропорционалност, изискването за плащане на ДДС за минали продажби, които подлежат на облагане с ДДС, но за които не е платен такъв, не е санкция, а представлява възстановяване на неплатен данък. Специалният режим за малки предприятия следва да се прилага само в степенята, необходима за постигането на целта на Директивата за ДДС, за която е създаден и същият трябва да се тълкува стриктно. Съгласно Директивата за ДДС „всяка държава членка има задължение да вземе всички законодателни и административни мерки, с които може да се гарантира събирането на целия дължим на нейната територия ДДС и да се предотвратят измамите като се предоставя свобода на преценка по отношение на способите за постигане на целта ѝ“. Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 във връзка с чл. 96, ал. 1, изречение 2 от ЗДДС е оправдана предвид възможността държавите членки да налагат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на измамите. С оглед на това не е недопустимо неизпълнено задължение за регистрация да води след себе си освен санкциониране с административна глоба за неправомерно поведение (стига тази глоба да е пропорционална), така и дължимост на данъка по доставката, с която се надхвърля количествения праг.

Безспорно държавите членки имат легитимен интерес да вземат подходящите мерки, за да защитят своите финансови интереси. Държавите членки обаче трябва да използват такива средства, които накърняват в най-малка степен целите и принципите, установени от общностното право. Принципът на данъчен неутралитет не допуска данъчно задължени лица, които се намират в сходни положения и поради това са в конкуренция помежду си, да бъдат третираны по различен начин за целите на ДДС. Поради тази причина изразяваме съгласие, че с приемането на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС **е въведено неравно третиране** на едни данъчно задължени лица (в хипотезата на неизпълнение на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС) спрямо други данъчно задължени лица, постигнали

същия резултат чрез неизпълнение на задължението си за регистрация по реда на чл. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС. **Предимството, което би могло да доведе до нарушение на конкуренцията в полза на последните се изразява в това, че:**

(а) *от една страна*, тези лица разполагат с по-дълъг период, през който могат да не облагат доставките си с ДДС, въпреки че са надхвърлили оборота за „прагово освобождаване“, и

(б) *от друга страна*, за разлика от лицата в приложното поле на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, тези лица не облагат доставката, чиято стойност е довела до надхвърляне на горната граница на оборота, валидна за „прагово освобождаване“.

Принципът на равно третиране, който в контекста на ДДС се споменава като принцип на данъчен неутралитет, изисква да не се третират сходни ситуации по различен начин, освен ако такова третиране е обективно обосновано. Съгласно практиката на Съда на европейския съюз (СЕС) този принцип не допуска сходни ситуации, намиращи се в конкуренция помежду си, да бъдат третирани по различен начин от гледна точка на ДДС, което да води до нарушение на конкуренцията, нито да се нарушава условието за равнопоставено третиране до нелоялно предимство на едни спрямо други данъчно задължени лица. Сходството на няколко положения, което е необходимо, за да може дадена разлика в третирането да попадне в обхвата на принципа на равно третиране, трябва да се преценява с оглед предмета и целта на разглежданите разпоредби, както и на принципите и целите в областта на материята за ДДС. Както се посочи по-горе прилагането на специалния режим за малки предприятия представлява факултативна възможност за държавите членки да освобождават данъчно задължените си лица от плащане на ДДС, а разпоредбата на чл. 273, първа алинея от Директивата за ДДС дава право на държавите членки за въвеждане на други задължения, които те считат за необходими за гарантиране на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на измамите. Наличието на определена свобода на преценка обаче и принципът на равно третиране не са взаимно изключващи се. Тоест, принципът на равно третиране може да ограничи свободата на преценка на дадена държава членка, ако целта на разпоредбата изисква определени ситуации да се третират по един и същ начин. Задължението за излизане от специалния режим за „прагово освобождаване“ при надвишен облагаем оборот от 50 000 лв. засяга всички данъчно задължени лица и е едновременно сходна ситуация както за лицата, пропуснали формалните изисквания за подаване на заявление за регистрация в срок, попадащи в обхвата на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, така и за тези, попадащи в обхвата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. Както разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, в *хипотезата на неизпълнение на задължението за регистрация по ал. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС*, така и разпоредбата на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, в *хипотезата на неизпълнение на задължението за регистрация по ал. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС*, могат да се сравнят със законодателни и административни мерки за гарантиране събирането

на дължим ДДС с цел да се предотвратят измамите, както това е предвидено в чл. 273, първа алинея от Директивата за ДДС.

По същество принципът на неутралитет на данъка включва две основни положения. *От една страна*, този принцип не допуска икономически оператори, извършващи една и съща дейност, да бъдат третираны различно по отношение на облагането с ДДС. *От друга страна*, принципът на неутралитет означава, че предприятието, което събира данъка за сметка на държавата, следва да бъде освободено изцяло от тежестта на ДДС, при условие че стопанската му дейност обслужва извършването на облагаеми доставки. Редът и условията, определени от държавите членки в това отношение, не могат да **накърняват принципа на данъчен неутралитет като възлагат на данъчно задълженото лице да понесе изцяло или отчасти тежестта на данъка**. В настоящия случай са засегнати и двете форми на проявление на нарушението на този принцип:

(а) правната уредба в ЗДДС третира по-неблагоприятно данъчно задължено лице, което не е спазило формалните изисквания за регистрация и попадащо в обхвата на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, в сравнение с данъчно задължено лице, което извършва същото нарушение, но попада в обхвата на разпоредбата на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС. Лицата по чл. 102, ал. 3 от ЗДДС **разполагат с гратисен период**, през който да не облагат доставките си с ДДС, въпреки че са надхвърлили оборота за „прагово освобождаване“ така, както са го надхвърлили и лицата по чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. Последните обаче дължат данък за всички облагаеми доставки, извършени непосредствено след надвишаване на оборота, включително за облагаемата доставка, с която същият е надхвърлен. Дължимостта на данък за тази облагаема доставка **има отрицателно въздействие върху ликвидността на лицата по чл. 102, ал. 4 от ЗДДС спрямо лицата по чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, доколкото последните не го дължат**;

(б) функцията на данъчно задълженото лице да събира данъка за сметка на държавата също е засегната. Това е особено валидно за нерегистрирано за целите на ДДС данъчно задължено лице, защото се предполага, че в качеството му на малко предприятие, ползващо се от режима на „прагово освобождаване“, същото не би уговаряло оскъпяване на цената чрез предвиждане на дължим за доставката данък. ДДС върху облагаемата доставка, с която се надхвърля прага от 50 000 лв., се превръща в съществен разход, макар че като общ данък върху потреблението той следва да е в тежест само на крайния потребител и да е напълно неутрален за данъчно задължените лица. Тъй като лицата по чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, които не дължат този данък и не се облагат с ДДС за определен период от време след прескачане на оборота за „прагово освобождаване“, се намират в по-благоприятно положение спрямо лицата по чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, то може да се счита, че последните не просто събират данъка, за да го внесат във фиска, **а го финансират в противовес с принципа за данъчен неутралитет**;

(в) ще онагледим гореизложеното със следния пример, засягащ дейността на две данъчно задължени лица с еднакъв и постигнат за равен период от време годишен

Становище на ИДЕС по КД 14/2019 г.

облагаем оборот, съответно попадащи в обхвата на разпоредбата на чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, *в хипотезата на неизпълнение на задължението за регистрация по ал. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС (лице А)* и в обхвата на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, *в хипотезата на неизпълнение на задължението за регистрация по ал. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС (лице Б)*:

Пореден период	Месец/година X0	А		Б		Забележка
		Месечен облагаем оборот (лв.)	Месечен облагаем оборот (лв.)	Месечен облагаем оборот (лв.)	Месечен облагаем оборот (лв.)	
1	Януари	-	-	-	-	
2	Февруари	-	-	-	-	
3	Март	-	-	-	-	
4	Април	-	-	-	-	
5	Май	-	-	-	-	
6	Юни	-	-	-	-	
7	Юли	-	-	-	-	
8	Август	1 000	1 000	1 000	1 000	
9	Септември	1 000	1 000	1 000	1 000	
10	Октомври	10 000	1 000	1 000	1 000	
11	Ноември	1 000	10 000	10 000	10 000	
12	Декември	41 000	41 000	41 000	41 000	<i>Извършена една облагаема доставка на 20.12.X0</i>
Общо годишен оборот		54 000	54 000	54 000	54 000	
Заявление за регистрация в срок (чл. 96, ал.1 от ЗДДС)		07.01.X1		27.12.X0		
Издаване на Акт за регистрация (чл.101, ал.6 и ал. 7 от ЗДДС)		21.01.X1		10.01.X1		
Период на извършените облагаеми доставки, за които е дължим данък (чл. 102, ал. 3, т. 1 и ал. 4 от ЗДДС)		считано от 22.01.X1		считано от 20.12.X0		<i>До датата, на която е регистрирано от органите по приходите</i>
Дължимост на данък за доставката, с която се надхвърля прага от 50 000 лв.		не		да		<i>Дължим за доставката от 41 000 лв.</i>

С оглед на гореизложеното ИДЕС намира искането за обявяване на противоконституционност на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС за основателно поради нарушаване на принципа за равно третиране между данъчно задължените лица.