

До Председателя на Конституционния  
съд на Република България  
проф. д-р Борис Велчев

**ПРАВНО МНЕНИЕ**

От проф. д-р Ганета Минкова

По к.д. № 14/ 2019 г.

**УВАЖАЕМИ ПРОФЕСОР ВЕЛЧЕВ,  
УВАЖАЕМИ КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,**

Във връзка с искането на Висшия адвокатски съвет /ВАДС/ за установяване на противоконституционност на чл. 102, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/, изразявам следното становище:

1. Законовите текстове, свързани с искането, са свързани с различния момент, от който се начислява ДДС, когато едно лице е регистрирано служебно от органа по приходите. Хипотезата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС е свързана с чл. 96, ал. 1, изр. второ ЗДДС. 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 облагаемия 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, извършени през този период. В общия случай на чл. 102, ал. 3 във връзка с чл. 96, ал. 1, изр. първо ЗДДС данъкът се начислява от по-късен момент. Във връзка с тези разпоредби в искането се излагат доводи, че е налице неравнопоставеност между различните правни субекти, като върху имущественото им състояние се оказва влияние по неоправдано различен начин.

2. Също така според изложените в искането доводи, текстът на чл. 102, ал. 4 ЗДДС може да се разглежда като административно-

наказателен състав, тъй като предвижда в хипотезата си неизпълнение на задължението за подаване на заявление за регистрация в срок. Обаче същото нарушение е уредено в чл. 178 ЗДДС, където се предвижда налагане на глоба за физическите лица и на имуществена санкция за търговците в размер от 500 до 5000 лв. Следователно при едновременното прилагане на текста на чл. 102, ал. 4 ЗДДС и на текста на чл. 178 ЗДДС се стига до наказване на лицето два пъти за едно и също деяние – неподаване в срок на заявление за регистрация, което противоречи на основен правен принцип.

Ще систематизираме по следния начин изложените правни доводи за противоконституционност на текста на чл. 102, ал. 4 ЗДДС:

*3. Противоречие с чл. 4, ал. 1, чл. 6, ал. 2, чл. 17, ал. 3, чл. 19, ал. 2 и чл. 60 от Конституцията на Република България /КРБ/*

Съгласно ал. 1 на чл. 4 КРБ, Република България е правова държава, която се управлява според Конституцията и законите на страната. Конституцията защитава частната собственост и гарантира на всички лица равенство пред закона и еднакви правни условия за осъществяване на стопанска дейност. Данъчните задължения на гражданите се установяват със закон съобразно техните доходи и имущество.

В хипотезата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС *данъчното събитие, което води до начисляване на ДДС, е пропускът на лицето да подаде заявление за регистрация, което е съвсем различно от установените други данъчни събития в чл. 25, ал. 1 от закона. По този начин има неравнопоставеност между данъчнозадължените лица.*

Към аргументите за нарушаване на принципа на правовата държава може да бъде причислено и *посоченото „двойно наказване“ за едно и също противоправно деяние.*

*4. Противоречие с чл. 4, ал. 2 КРБ*

Съгласно чл. 4, ал. 2 КРБ, Република България гарантира живота, достойнството и правата на личността и създава условия за свободно развитие на човека и на гражданското общество. В тази насока се излагат аргументи *относно неспазването на процедурата за обсъждане на законопроекта.*

*5. Противоречие с чл. 5, ал. 4 КРБ*

Съгласно чл. 5, ал. 4 КРБ, международните договори, ратифицирани по конституционен ред, обнародвани и влезли в сила за Република

България, са част от вътрешното право на страната. Те имат предимство пред тези норми на вътрешното законодателство, които им противоречат. Тъй като посочената в искането Директива 2006/112/ЕО на Съвета не е международен договор,<sup>1</sup> във връзка с нормата на чл. 5, ал. 4 КРБ ще се спрем на Хартата на основните права - принципът на равенство пред закона /чл. 20 - Всички хора са равни пред закона/ и принципът за недискриминация /чл. 21 - 1. Забранена е всяка форма на дискриминация, основана по-специално на пол, раса, цвят на кожата, етнически или социален произход, генетични характеристики, език, религия или убеждения, политически или други мнения, принадлежност към национално малцинство, имотно състояние, рождение, увреждане, възраст или сексуална ориентация. 2. В областта на прилагане на Договорите и без да се засягат техните особени разпоредби, се забранява всяка форма на дискриминация, основана на гражданството/.

**I. По отношение на довода за нарушение на принципите на равенство, на правовата държава, на законоустановеност на данъците и на защита на частната собственост**

6. Член 60, ал. 2 КРБ изрично предвижда възможността за приемането на законови текстове, с които се създават облекчения или утежнения за данъчните субекти. Следователно Конституцията не урежда изискването спрямо всички данъчни субекти да бъдат регламентирани еднакви условия за дължимите от тях данъци. Напротив, спрямо едни категории задължени лица могат да бъдат предвидени облекчени, а спрямо други – утежнени хипотези. При установяването на фактическите състави на облекченията и утежненията законодателят има суверенна воля да проявява преценка за целесъобразност за това кога ще има облекчения и утежнения.

Облекченията и утежненията поставят едни категории данъкоплатци в по-благоприятно или по-неблагоприятно положение от други категории,

---

<sup>1</sup> Семов, Атанас. Система на източниците на правото на Европейския съюз. С.: Университетско издателство „Кл. Охридски“. 2009, с. 21 и сл., където авторът прави разграничение между източниците на международното право, като децентрализирана система, в която отсъства върховна власт, и правото на ЕС като интеграционна система, основаваща се на прехвърлен суверенитет. В същия смисъл - цитирани там други автори. Доколкото Хартата, както и учредителните договори на ЕС, са международни договори, ще се спрем само на този акт при твърдяното противоречие с чл. 5, ал. 4 КРБ. На Директива 2006/112/ЕО на Съвета могат да се позовават административните съдилища в своите мотиви при тълкуването на текстовете на ЗДДС.

като ограничението за облагодетелстване или утежняване е спазването на принципа за законоустановеност.<sup>2</sup>

Дори извън хипотезата на чл. 60, ал. 2 КРБ могат да се дадат примери за неравнопоставеност на субектите в областта на данъчното облагане - прогресивните преки данъци, при които лицата, които получават по-висок доход, се облагат с по-висока данъчна ставка, като размерът на данъчното задължение нараства и поради увеличението на данъчната основа, и поради увеличението на данъчната ставка, а не само поради различната данъчна основа, която е индикация за имущественото състояние на лицето. В горните етажи на някои прогресии процентното съотношение между данъка и дохода, който остава на разположение на лицето, може да е в полза на данъка. Въпреки че нашата данъчна система в момента не предвижда прогресивни подоходни данъци, те традиционно съществуват в редица държави членки на ЕС, където се приемат за свързани със социалната държава, осигуряваща значителни помощи на лицата с ниски доходи. Основанието за въвеждането на прогресивни данъци е именно публичният интерес, който налага от лицата, които имат по-големи икономически възможности, да се отнема по-голям доход под формата на данък и да се извършват преразпределителни процеси към лицата с ниски доходи.

Данъчното задължение е основно публично задължение на гражданите и за разлика от техните права, при публичните задължения общественият интерес може да има по-голяма тежест.

Поради това въвеждането на различни хипотези в един данъчен закон спрямо данъчно-задължените лица априори не е нарушение на принципа на правовата държава, шом като съществува легитимен правен интерес, който е преценен от законодателя като по-съществен.

7. Правото на свободно притежаване на имущество не е абсолютно човешко право. „Всяко физическо или юридическо лице има право мирно да се ползва от своята собственост. Никой не може да бъде лишен от своята собственост *освен в интерес на обществото* и съгласно условията, предвидени в закона и в общите принципи на международното право.“ Принципът за ненакърняване на собствеността също може да бъде

---

<sup>2</sup> Минкова, Ганета. Данъчни задължения. С.: Сиела, 2012

ограничен в публичен интерес, като изрично е посоченото плащането на данъци, други постъпления и глоби.<sup>3</sup>

Данъчните задължения са тежка интервенция в имуществената сфера на лицата, тъй като се дължат, без субектът да получава конкретна престация срещу извършеното от него плащане.<sup>4</sup>

Нормите, които въвеждат ограничения във връзка с правото на собственост, могат да имат различни легитимни цели. В случая на чл. 102 ЗДДС някои субекти могат да избягнат плащането на данък върху добавената стойност, като не подадат заявление за данъчна регистрация, когато са превишили съответен праг и са длъжни да се регистрират и да начисляват данък. Косвените данъци са сред основните данъчни приходи в държавния бюджет, които позволяват да бъдат извършвани необходимите за функционирането на държавата разходи. Тази цел, изразена и на стр. 3 от мотивите към законопроекта, е достатъчно сериозна от гледна точка на публичния интерес.

В последните десетилетия редица от актовете, приети от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие, възприети и в директиви на Европейския съюз, са насочени към преотвратяване и преодоляване на последиците от избягване на данъчното облагане.<sup>5</sup> Изложените мотиви в законопроекта са в синхрон с тези световни тенденции.

Разбира се, необходимо е да бъде съблюдаван баланс между противоположните публични и частни интереси. Това означава например, че гражданите не трябва да носят непоносима данъчна тежест. Но по начало се приема, че установяването на данъка със закон, в съответствие с чл. 60, ал. 1 и чл. 84, т. 3 КРБ, е достатъчно за неговата конституционност, щом като на данъчното задължение не се придава присъща конфискационна функция.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> Член 1 от Протокол № 1 /допълнителен протокол/ към Европейската конвенция за правата на човека и основните свободи

<sup>4</sup> Ако сравним данъка с таксата, ще установим, че при таксата се извършва определена публична дейност, която засяга конкретно лицето, което дължи таксата.

<sup>5</sup> Например - Планът за действие BEPS или Common Reporting Standard, които са въведени и с текстове в българското законодателство

<sup>6</sup> Закон за данък върху общия доход от 1946 г. /Обн. ДВ, бр. 234 от 1946 г./; Закон за еднократен данък върху имуществата /Обн. ДВ, бр. 80 от 1947 г./; изменението на Наредбата-закон за събиране на общинските данъци / Обн. ДВ, бр. 99 от 1945 г./

8. Позоваването на неутралността на ДДС е неуспешно, когато лицето не изпълнява своите задължения. Неутралността трябва да бъде съблюдувана като принцип само когато лицето спазва изискванията на закона: включено е своевременно в системата на ДДС, издава необходимите данъчни документи и притежава такива, издадени му от други регистрирани лица.

9. Ако направим систематическо тълкуване на текста на чл. 102, ал. 4 ЗДДС, ще видим, че той се намира в Част Шеста, Глава „Задължения на лицата“, Глава девета „Регистрация“ от ЗДДС. В данъчното право е позната служебна регистрация, наричана още „обща“, която е уредена в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, и регистрация по инициатива на лицето, наричана още „специална“ и уредена в двата закона за косвени данъци – Закона за данък върху добавената стойност и Закона за акцизите и данъчните складове.

При специалната регистрация съществува и производството, което се образува служебно от съответния компетентен орган /в случая на ДДС това са органите на Националната агенция за приходите/.

Следователно специалната регистрация е два вида: такава, която се извършва по инициатива на задълженото лице, и такава, която се извършва служебно от компетентния орган.

*Съответно двете производства се различават помежду си, тъй като фактическите предпоставки за образуването им са различни. При регистрацията по инициатива на органа по приходите съществува фактическата предпоставка – неизпълнение на задължението за подаване на заявление за регистрация от страна на лицето.*

Служебната регистрация за ДДС се извършва от органа по приходите по реда на чл. 102 ЗДДС и е допустима само при задължителната регистрация за ДДС. Очевидно е, че лицата, които не са изпълнили задължението да подадат заявление за регистрация, но са достигнали необходимия оборот, не могат да останат нерегистрирани и да не начисляват ДДС.

Законодателят не прави разграничение във връзка с факта дали закъснението за подаване на заявление за регистрация е с един или повече дни. Данъчните закони изискват спазването на строга финансова дисциплина както при декларирането, подаването на заявления и т.н., т.е. при изпълнение на процесуалните задължения, свързани с определянето на данъка, така и при задълженията за внасяне на дължимите суми.

Своевременното определяне и плащане на данъчните задължения води до регулярност на постъпленията в съответния бюджет и осигурява извършването на предвидените бюджетни разходи, чрез които се финансират съответни политики, осъществявани в полза на обществото.

В тази връзка текстът на чл. 102 ЗДДС обхваща всички случаи на регистрация по инициатива на органа по приходите, независимо коя хипотеза по чл. 96, ал. 1 ЗДДС е приложима към лицето, неподало заявление за регистрация.

10. **Третата и четвъртата алинеи** на чл. 102 ЗДДС съдържат една и съща идея, а именно как се извършва облагането, когато едно лице не е подало заявление за регистрация в срок, но е достигнало изискуемия за задължителна регистрация оборот. И в двата случая са използвани думите „се приема“, което означава, че е налице **законова фикция. Член 82, ал. 1 ЗДДС - данъкът е изискуем от регистрирано по закона лице, е фактическият състав, който се свързва фикцията за начисляване на ДДС в случаите на чл. 102 ЗДДС.**

Както при налична регистрация по закон, така и в случаите, когато лицето не е регистрирано, но е трябвало да се регистрира, законодателят предвижда начисляване на ДДС върху доставките и вътреобщностното придобиване, които превишават прага от 50 000 лв. В случая не може да се говори за въведено утежнение, а още по-малко за неравнопоставеност между данъчни субекти, въпреки че за едни от тях е посочена една дата, от която се начислява данък, а за други – друга дата. Прагът за регистрация обаче е един и същ и се формира по общия ред.

Достигането на определен оборот, с който се свързва изискването за задължителна регистрация, не е данъчно събитие. По смисъла на чл. 25, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие е доставката на стоки или услуги, вътреобщностното придобиване и вносът, а оборотът, след превишението на който лицето трябва да се регистрира, се формира по реда на чл. 96, ал. 2 ЗДДС.

11. *Разлика между ал. 3 и ал. 4 на чл. 102 ЗДДС е налице във връзка с момента, от който се прилага законовата фикция за начисляване на ДДС.*

С въвеждането на изречение второ на чл. 96, ал. 1 ЗДДС законодателят е предвидил специален случай на задължителна регистрация, изискващ ежедневно определяне на облагаемия оборот на данъчно задълженото лице за всеки период не по-дълъг от два

последователни месеца, включително текущия. При наличието на облагаем оборот от 50 000 лв. в кратък период от време, предимство има специалният ред по изречение второ на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС.

Следователно има две хипотези за задължителна регистрация, които се намират в съотношение на общ и специален текст, като със специалния текст са въведени различни правила.

Лесно може да бъде посочена легитимната цел за въвеждането на специалния текст.

С нормата на чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС се цели съвременното регистриране по ЗДДС на данъчните субекти, които в относително кратък времеви период - до два месеца, извършат облагаеми доставки на значително висока стойност, реализирайки облагаем оборот от 50 000 лв. или повече. Законодателят се стреми да предотврати случаите на избягване на облагане, когато при реализиране на високи обороти в два последователни месеца и с неподаване на заявление за регистрация по ЗДДС в срок, задължените лица не начисляват данък върху добавената стойност за част от доставките и вътреобщностите придобивания, относно които при спазване на закона би следвало да начислят такъв в качеството си на регистрирани по закона лица.

Очевидно е, че при сезонните дейности доставки се реализират в кратък период. Това позволява да се регистрират дружества, които извършват дейност за два-три месеца, след което нямат дейност. *При тези случаи е безпредметно да се предвижда начисляване на ДДС след изтичането на данъчния период – съответния месец, след още един срок, през който трябва да бъде подадено заявление за регистрация, и след още един срок, през който трябва да бъде издаден актът за регистрация.* Целта на законодателя имплицитно се извлича и от предвидените различни моменти, от които започва да тече 7-дневният срок за подаване на заявление за регистрация: по чл. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС – от изтичането на данъчния период, през който е достигнат оборотът; по чл. 96, ал. 1, изр. 2 ЗДДС – от датата, на която е достигнат оборотът.<sup>7</sup> *Начисляването на данъка от датата на достигане на задължителния оборот не представлява отклонение от принципите на Общата система на ДДС.*

12. При всички случаи на регистрация по инициатива на органа по приходите неблагоприятната последица за **лицето е, че се третира като**

<sup>7</sup> Решение по а.д. № 9939/2019 г. на ВАС



**краен потребител.** Същевременно търговецът, който е закупил по-нататък стоката, не може да приспадне като данъчен кредит начисления с ревизионния акт ДДС, но той не го е и платил като цена по сделката. За него сделката остава в размера, за който му е издадена фактура и в този размер представлява изцяло разход с оглед на разпоредбите на Закона за корпоративното подоходно облагане.

По този начин сделката има двойствено счетоводно третиране – от гледна точка на получателя по нея – купувач или лице, в чийто полза е осъществена услуга, счетоводният документ е издадената фактура, която не е данъчна. От гледна точка на продавача или лицето, извършило услугата, сделката става облагаема с ДДС, което се отразява в издадения ревизионен акт.

Обаче лицето, което не е подало своевременно заявление за регистрация, не може да прехвърли данъчната тежест върху следващия търговец във веригата и трябва да плати от собствените си приходи размера на начисления с ревизионния акт ДДС. **В този случай ДДС се превръща от косвен в пряк данък.**

13. Също така неблагоприятна правна последица за лицето е, че **то няма право на данъчен кредит за същия период**, през който му е начислен ДДС с ревизионния акт.

Данъкът върху добавената стойност е **многофазен косвен данък**, което означава, че лицето не само начислява ДДС за осъществени от него доставки, но и има право на данъчен кредит за доставките, по които е получател. Нормата на чл. 82, ал. 1 ЗДДС е неразривно свързана с чл. 68, ал. 1 ЗДДС, който урежда правото на данъчен кредит. Щом като за определен период приравняваме нерегистрираното лице на регистрирано по силата на законова фикция, би трябвало да зачетем правото му на приспадане на данъчен кредит за получени през същия период доставки, когато е начислен ДДС върху осъществени от него доставки. Ако лицето притежава документ по чл. 71 ЗДДС, то би трябвало да упражни право на данъчен кредит по специален ред, а не чрез подаване на справка-декларация.<sup>8</sup>

Съгласно чл. 104, ал. 5 ЗДДС, задълженията по ал. 3 и 4 се определят с ревизионен акт по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Ако се приеме съответно изменение или допълнение в ЗДДС, в

<sup>8</sup> Това няма да бъде единственият случай, при който лицето има право на приспадане на данъчен кредит за сделки, осъществени преди датата на регистрация /вж. чл. 74 ЗДДС/.

издания ревизионен акт по реда на чл. 102, ал. 5 ЗДДС ще да се отразяват както доставките, за които лицето начислява ДДС, така и доставките, по които то е получател и за него възниква правото на данъчен кредит. В случая ревизионният акт ще замести дневника за покупките, дневника за продажбите и справката-декларация за периода.

14. Що се отнася до принципа за недискриминация /чл. 21 от Хартата<sup>9</sup>/, в искането се сочи, че дискриминация на физическите лица, регистрирани по реда на чл. 102, ал. 4 във връзка с чл. 96, ал. 1, изр. второ от ДДС, е извършена по критерия имотно състояние. Същото обаче важи и за хипотезата на чл. 102, ал. 3 във връзка с първото изречение на чл. 96, ал. 1 ЗДДС, спрямо който текст не е подадено искане за обявяването му за противоконституционен.

Поради характера на ДДС като многофазен косвен данък той не дава отражение върху имуществото на данъчния длъжник, тъй като данъчната тежест се прехвърля върху получателя на доставката. Включването в системата на ДДС не е неблагоприятно от гледна точка на имуществото на лицето. Дължимият от лицето данък е резултатна величина между начислен от лицето данък и правото на приспадане на данъчен кредит, като лицето не само че може да не дължи данък за внасяне, но и от бюджета могат да му бъдат възстановени суми. В зависимост от това дали лицето закупува стоки и ползва услуги от регистрирани или нерегистрирани лица, включването в системата на ДДС може да се окаже дори по-благоприятно за него от имуществена гледна точка.

Ако се преодолеят неблагоприятните последици от регистрацията по инициатива на органа по приходите при всички хипотези на чл. 104 ЗДДС, облагането безспорно ще бъде по-справедливо.

## **II. По отношение на довода за нарушение на чл. 4, ал.2 КРБ**

15. Съгласно чл. 62, ал. 1 КРБ Народното събрание осъществява законодателната власт. Съгласно чл. 84, т. 1 КРБ Народното събрание приема, изменя, допълва и отменя законите. В чл. 86 КРБ е предвидено, че Народното събрание приема закони, които са задължителни за всички държавни органи, организациите и гражданите. Съгласно чл. 87, ал. 1 КРБ

---

<sup>9</sup> В текста са изброени следните критерий за дискриминация: пол, раса, цвят на кожата, етнически или социален произход, генетични характеристики, език, религия или убеждения, политически или други мнения, принадлежност към национално малцинство, имотно състояние, рождение, увреждане, възраст или сексуална ориентация.

право на законодателна инициатива има всеки народен представител. Съгласно чл. 88, ал. 2 КРБ законите се обсъждат и приемат с две гласувания, които се извършват на отделни заседания.

16. Законът за нормативните актове и Правилникът за организацията и дейността на Народното събрание /Обн., ДВ, бр. 35 от 2.05.2017 г., в сила от 2.05.2017 г., изм., бр. 34 от 20.04.2018 г./ въвеждат детайлната регламентация на законодателния процес.

Съгласно чл. 35, ал. 3 от Правилника за организацията и дейността на Народното събрание /ПОДНС/, докладите на постоянните комисии от откритите заседания са публични и достъпни по установения ред, както и чрез сайта на комисията на интернет страницата на Народното събрание. Съгласно чл. 36, ал. 3 от правилника, протоколите от обсъждането на законопроекти се публикуват на сайта на комисията на интернет страницата на Народното събрание в 7-дневен срок от заседанието и не по-късно от 24 часа преди разглеждането на доклада в пленарна зала.

Съгласно чл. 42 ПОДНС, представители на неправителствени организации може да представят писмени становища, имат право да присъстват на заседанията на комисиите и да вземат участие в разискванията по разглежданите проекти на актове на Народното събрание, отнасящи се до предмета им на дейност. Съгласно чл. 43, ал. 1-4 ПОДНС, докладът на водещата комисия за първо гласуване съдържа и резюме на постъпилите становища от неправителствените организации. По предложенията, внесени от народни представители за второ гласуване, председателят на водещата комисия може да изиска становище от неправителствени организации. Становищата от неправителствените организации се публикуват на сайта на водещата комисия на интернет страницата на Народното събрание и се предоставят на членовете на комисията.

Съгласно чл. 83, ал. 1 ПОДНС, народните представители могат да правят писмени предложения за изменения и допълнения в приетия на първо гласуване законопроект или изработения общ законопроект съгласно чл. 81, ал. 2 в 7-дневен срок от приемането му, съответно от предоставянето му на народните представители, които се аргументират. Предложенията се отправят чрез председателя на Народното събрание до председателя на водещата комисия и се вписват в публичен регистър на Народното събрание. По изключение Народното събрание може да реши този срок да бъде удължен най-много с три седмици или намален, но не по-

кратък от три дни. Съгласно ал. 5 и 6 от същия текст, в 14-дневен срок от приемането на законопроекта от водещата комисия тя внася в Народното събрание доклад, който съдържа: направените в срок писмени предложения на народни представители и становището на комисията по тях, както и предложенията на комисията по обсъждания законопроект, включително когато тя приеме такива по повод предложение на някои от нейните членове, направено по време на заседанията. Предложенията на народните представители, с изключение на тези, които се отнасят до редакционни или правно-технически поправки, се аргументират. Докладът се публикува незабавно на сайта на водещата комисия на интернет страницата на Народното събрание.

17. От проверка на интернет страницата на Народното събрание се установява, че на 30.10.2017 г. Министерският съвет е внесъл проект № 702-01-41 на Закон за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност, с чийто § 15 в чл. 102 се предлага създаването на нова ал. 3а, която има подобна редакция като текста на чл. 102, ал. 4 ЗДДС. На стр. 3 от мотивите към проекта на закона са изложени съображения относно предложената нова ал. 3а в чл. 102, като от тях е видно, че се цели противодействие на лицата, извършващи сезонни дейности, които не изпълняват задължението си за данъчна регистрация и поради това не начисляват ДДС. Към проекта на закон е приложена частична оценка на въздействието, на стр. 8 от която се разглежда предложеното изменение в чл. 102 ЗДДС.

На 31 октомври 2017 г. и на основание чл. 42 ПОДНС са постъпили становища от две неправителствени организации на работодатели и на работници и служители - Българската стопанска камара и КНСБ. В т. 2 от становището на БСК са посочени аргументи по отношение на предвидения 7-дневен срок за регистрация, а в становището на КНСБ този въпрос не е засегнат. Постъпили са и редица законопроекта, внесени от народни представители. На интернет страницата са публикувани всички доклади на комисии, изготвени преди първото четене на законопроекта. На 8 ноември 2017 г. законопроектът е гласуван на първо четене. На 13 ноември е постъпило становище от КРИБ, а на 14 ноември 2017 г. - от БФИЕК /Българска федерация на индустриалните енергийни консуматори/, както и допълнително становище на КНСБ. В становището на КРИБ се излагат мотиви, подобни на изложените от БСК по отношение на 7-дневния срок за регистрация. В допълнителното становище на КНСБ и на БФИЕК няма

аргументи относно текста на чл. 102, ал. 4 ЗДДС. На 16.11.2017 г. е изготвен докладът на водещата комисия преди второто четене, публикуван на интернет страницата на Народното събрание. Второто четене е станало на 22 ноември 2017 г., като законът за изменение и допълнение на ЗДДС е обнародван в „Държавен вестник“, бр. 97 от 2017 г., а текстът на чл. 102, ал. 4 е в сила от 1 януари 2018 г.

Представените становища, публикувани на интернет страницата на Народното събрание /НС/, са от представителни синдикални и работодателски организации /КНСБ, БСК, КРИБ/. В този смисъл те изразяват интересите на значителни групи от обществото. Предложеният текст на чл. 102, ал. 3а ЗДДС е бил публикуван на интернет страницата на НС, достъпен е бил за обсъждане, но срещу него няма направени възражения от други организации освен от БСК и КРИБ, като тези възражения са бланкетни, а не по същество.

Вярно е, че текстът на чл. 102, ал. 4 ЗДДС се отличава от предложения в законопроекта на Министерския съвет текст на чл. 102, ал. 3а ЗДДС, тъй като в крайната редакция е добавен спорният израз „от датата, на която е надвишен оборотът“, както и изречение трето на действащия текст. Тези допълнения очевидно са направени от народни представители по реда на чл. 83, ал. 1 ПОДНС.

18. Между законодателната инициатива на Министерския съвет и законодателната инициатива на народните представители съществува разлика.<sup>10</sup> Изпълнителната власт изработва проекти на нормативни актове при липса на публичност, поради което общественото обсъждане е необходим коректив. Народното събрание обаче е символ на представителната демокрация. Народните представители са в постоянен контакт със своите избиратели, запознати са с техните проблеми и изразяват техните интереси при внасянето на законопроекти и гласуването на закони. Поради това Законът за нормативните актове и Правилникът за организацията и дейността на Народното събрание не предвиждат обществено обсъждане на внесените от тях проекти на закони. На още по-малко основание това може да бъде изискване спрямо предложенията, които народните представители правят в законопроектите между първо и второ четене.

*С оглед на цитираните конституционни и законови норми не може да се бъде направен извод, че при приемането на текста на чл. 102, ал. 4*

<sup>10</sup> Друмева, Емилия. Конституционно право. С.: Сиела, 2018, с. 391, 397

*ЗДДС от Народното събрание са допуснати съществени нарушения на законодателния процес, които имат за правна последица установяването на противоконституционност на нормата.*

**III. По отношение на довода за двойно наказване за едно и също деяние**

19. Въведеното изискване за начисляването на ДДС от момента на достигането на задължителния оборот не е наказание. В случая при определянето на момента, от който започва да се начислява ДДС, е посочена допълнителна фактическа предпоставка – неподаване на заявление за регистрация, поради което регистрацията се извършва служебно.

За реализирането на административно-наказателната или наказателната отговорност има отделни производства, като налагането на съответните наказания няма отношение към данъчното задължение, определено по реда на ЗДДС.

**В заключение:**

1. Считам, че искането за установяване на противоконституционност на чл. 102, ал. 4 ЗДДС, с което е сезиран Конституционният съд, по същество не попада в хипотезата на чл. 140, ал. 1, т. 2 от Конституцията, тъй като Конституционният съд не е „позитивен законодател“.

2. Според мен в случая става дума за усъвършенстването на нормата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС, тъй като искането поставя важни въпроси в тази посока. Би могло да се препоръча изменение и допълнение на чл. 102, ал. 3 и 4 ЗДДС, в които например се добави, че лицата имат и право на приспадане на данъчен кредит за доставките, осъществени в периода, през който им е начислен ДДС.

С уважение:

/проф. д-р Ганета Минкова/