



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изх. №
Дата 2013 г.

ДО
ПРОФ. ДИМИТЪР ТОКУШЕВ -
ПРЕДСЕДАТЕЛ НА
КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД
НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

СТАНОВИЩЕ

по
конституционно дело № 8/2013 г.
по описа на Конституционния съд
на Република България

от

БОЙКО АТАНАСОВ –
ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ

УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН ПРЕДСЕДАТЕЛ,
УВАЖАЕМИ КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,

Във връзка с направеното искане на омбудсмана на Република България до Конституционния съд на Република България за установяване на противоконституционност на разпоредбата на чл. 11, ал. 5 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (Нова - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) и образуваното конституционно дело № 8/2013 г., от името на Националната агенция за приходите, на основание чл. 18, ал. 2 от Закона за Конституционен съд, изразявам следното становище:

Считаме, че разпоредбата на чл. 11, ал. 5 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) няма ретроактивно действие (или обратна сила) и същата не нарушава конституционно закрепените принципи за правова държава и законност, прогласени в чл. 4, ал. 1 и чл. 6, ал. 2, изр. 1 от Конституцията на Република България.

След изменението на чл. 13, ал. 1, т. 8 от ЗДДФЛ, в сила от 01.01.2013 г., доходите от лихви по депозитни сметки са изключени от обхвата на необлагаемите доходи и съответно представляват облагаем доход за физическите лица. На основание чл. 38, ал. 13 от ЗДДФЛ, също в сила от 01.01.2013 г., с **окончателен данък се облага брутната сума на придобитите от местни физически лица доходи от лихви по депозитни сметки в търговски банки.** Видно от цитираната разпоредба, определящо значение за облагането на лихвите има датата на придобиването им от конкретното физическо лице.

Според общата разпоредба на чл. 11, ал. 1 от ЗДДФЛ, **ако не е предвидено друго в този закон, доходът се смята за придобит на датата на:**

- плащането-при плащане в брой;
- заверяването на сметката на получателя на дохода или получаването на чека-при безналично плащане;
- получаването на престацията - за непаричен доход.

Изключение от цитираното правило е предвидено единствено за случаите, **когато лихвите по депозитните сметки са изплатени авансово.** В тези случаи, **на основание чл. 11, ал. 5 от ЗДДФЛ, в сила от 01.01.2013 г., доходът се счита за придобит на датата на падежа на депозита или на датата на предсрочното му прекратяване.**

Необходимо е да се има предвид, че разпоредбата на чл. 11, ал. 5 от ЗДДФЛ (*Нова - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.*) е създадена с цел да гарантира коректно облагане на доходите от лихви, когато в договора е предвидено авансово изплащане на лихвата по депозита. Обичайно в този тип договори се съдържа клауза, според която ако договорът се прекрати предсрочно предварително платената лихва подлежи на връщане, като се удържа от главницата по депозита или се компенсира от главницата по депозита чрез удържане на допълнителна такса. Ето защо, в тези случаи брутния размер на получената лихва може да се определи коректно едва към момента на изтичането на срока на депозита или към момента на предсрочното му прекратяване, а авансово получените до този момент суми на практика не представляват лихва, поради следните доводи:

Най-общо казано - брутния размер на лихвата е възнаграждение, което физическото лице получава срещу депозираната от него сума към датата на падежа или към датата на предсрочното му прекратяване. В този смисъл е и дефиницията дадена в § 1, т. 58 от ДР на ЗДДФЛ за понятието „депозитни сметки” - това са банкови сметки **за съхранение на пари за определен срок срещу възнаграждение (лихва).** Иначе казано размерът на възнаграждението (лихвата) не би могъл да се определи преди датата на падежа или преди датата на предсрочното прекратяване на договора, тъй като няма да е ясен срокът за който парите са били съхранявани в банковата сметка на физическото лице. Всяка сума получена преди тази дата и подлежаща на връщане по какъвто и да е начин при предсрочно прекратяване на договора не следва да бъде третирана като възнаграждение (лихва) по смисъла на данъчния закон.

Именно поради тези съображения в чл. 11, ал. 5 от ЗДДФЛ (*Нова - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.*), изрично е регламентирано, че при авансово изплащане на

дохода по чл. 38, ал. 3, същият се счита за придобит на датата на падежа на депозита или на датата на предсрочното му прекратяване. Това е така, тъй като целта на законодателя е да обложи действителния размер на лихвата, а не авансово изплатената сума, която при нарушаване срока на депозита се коригира в посока намаление. В противен случай би се стигнало до облагане на част от депозиранията сума, а не на реализирания доход.

Воден от тези съображения законодателят е създал изключение от общия принцип на чл. 11, ал. 1 от ЗДДФЛ. Видно от текста на чл. 11, ал. 5 меродавна при определяне датата на придобиването на дохода е датата на падежа на депозита или датата на предсрочното му прекратяване, а не датата на авансовото плащане на лихвите.

Гореизложеното означава, че при авансово изплащане на суми по депозитни сметки, ако датата на падежа или датата на предсрочното прекратяване на депозита е дата след 01.01.2013 г., следва да бъде приложена хипотезата на чл. 11, ал. 5 от ЗДДФЛ (*Нова - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.*) и съответно лихвата да се обложи с окончателен данък по реда на чл. 38, ал. 13 от същия закон.

Следва да се отбележи, че разпоредбата на чл. 11, ал. 5 от ЗДДФЛ (*Нова - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.*) не се прилага за доходи от лихви по депозитни сметки, при които не е предвидено авансово плащане по депозита, тъй като в тези случаи това не е необходимо. Това е така, тъй като при липсата на клауза за авансово получаване на лихвата по депозита, действителния ѝ размер се изчислява едва на датата на падежа или на датата на предсрочното прекратяване на депозита и тогава се прилага общия принцип на данъчния закон, заложен в чл. 11, ал. 1 от ЗДДФЛ относно датата на придобиване на дохода.

Предвид всичко казано до тук, не може да бъде споделено твърдението, че разпоредбата на чл. 11, ал. 5 от ЗДДФЛ (*Нова - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.*) има ретроактивно действие (или обратна сила), тъй като същата регламентира само момента на придобиването на лихвата по депозитни сметки (при наличието на клауза в договора за авансово плащане), след влизането в сила на разпоредбите на чл. 38, ал. 13 от ЗДДФЛ (*Нова - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.*) и чл. 13, ал. 1, т. 8 от ЗДДФЛ (*Изм. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.*). Доходът от лихви по депозити, безспорно е облагаем доход по смисъла на ЗДДФЛ, когато същия е придобит след влизането в сила на чл. 38, ал. 13 от ЗДДФЛ, като е без значение обстоятелството, че може да касае времеви период **преди 01.01.2013 г.**

Необходимо е да се има предвид, че на основание чл. 14, ал. 1 от Закона за нормативните актове, **обратна сила на нормативен акт може да се даде само по изключение, и то с изрична разпоредба.** Видно от съдържанието на ЗДДФЛ, същият не съдържа нормативен текст, който да регламентира ретроактивно действие (или обратна сила) на разпоредбите на чл. 13, ал. 1, т. 8, чл. 38, ал. 13 и чл. 11, ал. 5 от ЗДДФЛ, поради което тези разпоредби са неприложими за доходи от лихви, придобити преди датата на влизането им в сила.

С оглед на така посочените правни аргументи, изложените в искането на омбудсмана на Република България доводи, свързани с твърдяната противоконституционност на

разпоредбата на чл. 11, ал. 5 от ЗДДФЛ (*Нова - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.*) не могат да бъдат споделени и не се подкрепят от разпоредбите на Конституцията.

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

Предвид изложените аргументи, моля да отхвърлите искането на омбудсмана на Република България за установяване на противоконституционност на разпоредбата на чл. 11, ал. 5 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (*Нова - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.*), като постановите, че същата не противоречи на Конституцията на Република България.

Приложение: Заповед № ЗЦУ-346/02.04.2013 г. на изпълнителния директор на НАП.

ЗА ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР



БОЙКО АТАНАСОВ /