

ИЗХ. № 294

24.04.2013 г.

**ДО КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД НА
РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ**

СТАНОВИЩЕ

**НА ВЪРХОВЕН АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД
НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ**

по конституционно дело № 8/2013 г.

УВАЖАЕМИ КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,

С определение на Конституционния съд от 04.04.2013 г., Върховния административен съд е конституиран като заинтересована страна в конституционно производство, образувано по искане на омбудсмана на Република България да бъде обявена за противоконституционна разпоредбата на чл. 11, ал. 5 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), обн. ДВ. Бр. 95/2006 г., изм. и доп. ДВ бр. 23/2013 г., поради противоречието ѝ с чл. 4, ал. 1 от Конституцията.

1. За обратната сила на нормативните разпоредби:

Разпоредбата на чл. 14, ал. 1 от Закона за нормативните актове (обн., ДВ, бр. 27 от 1973 г.; изм., бр. 65 от 1995 г.) допуска обратно действие на нормативен акт по изключение, когато това изрично е посочено (без нормите, които предвиждат санкции), а Конституционният съд е доразвил правилото, като в Решение № 9 от 1996 г. е уточнил, че принципът за неретроактивност на наказателните норми трябва да се разпростре и върху данъчните норми. Оттук следва, че възможността със закон да се придаде обратно действие на материалноправна норма не е изключена, но ако това обратно действие засяга придобити вече права, следва да се обсъди дали тяхната защитимост се конкурира с други конституционно гарантирани начала или права.

В българското право забраната за обратно действие на законите е принцип, който може да се изведе от понятието за правовата държава, уредено в Преамбюла и чл. 4, ал. 1 от Конституцията. Този принцип е прогласен в чл. 5, ал. 3 от основния закон, но само за наказателните закони. Това не означава, че принципът е изключен за другите закони, независимо че не фигурира изрично в конституционна норма. Той може да бъде изведен от чл. 14, ал. 1 от ЗНА по аргумент за противното, т.е. че обратното действие на правна норма може да бъде въведено само по изключение и то постановено изрично. Както в практиката, така и в доктрината няма противоречиво разбиране, че два вида

гражданскоправни норми винаги имат обратно действие: на първо място тълкувателните, защото разкриват точното съдържание на тълкуваната норма от момента на приемането ѝ и на второ място - гражданскопроцесуалните, защото се прилагат незабавно и спрямо всички висящи спорове. Изложеното е съответно на практиката на Конституционния съд (така Решение № 9 от 1996 г. по к.д. № 9 от 1996 г. и други), от която специално следва да се отбележи, че законите с устройствен характер с оглед съдържанието им и отношенията, които регулират, могат да имат действие само напред във времето - Решение № 8 от 1994 г. по к.д. № 9 от 1994 г. Съществено е да се изясни, че възможността по изключение и при изрично посочване на закон, да се придаде обратна сила, означава, че той ще се приложи по отношение на факти, които са настъпили преди влизането му в сила, независимо дали до този момент са били уреждани от друг закон или новият закон ще ги въздигне в юридически факти. Налице е обратно действие, защото новият закон се връща назад във времето, за да признае ново правно действие на факти (събития, обществени отношения), станали преди неговото приемане и обнародване.

II. Относно задължението за данъци, прокламирано в чл. 60 от Конституцията.

Съгласно чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България гражданите са длъжни да плащат данъци и такси, установени със закон, съобразно техните доходи и имущество. Съответно чл. 60, ал. 2 предвижда, че данъчните облекчения и утежнения могат да се установяват само със закон. От една страна чл. 60, ал. 1 задължава гражданите да плащат данъците и таксите, определени от държавата, от друга страна той задължава държавата да установява данъците и таксите само със закон съобразно доходите и имуществото на гражданите.

Данъчните задължения възникват от момента на влизането на закона в сила. Всеки данъчнозадължен субект трябва предварително да знае какви суми и в какви срокове ще плаща в бъдеще. Той не може да бъде обременен с данъчни плащания за минало време, когато действащият тогава закон не го е задължавал да плаща. Конституционните принципи за демократична, правова и социална държава и за правата на личността (преамбюла и чл. 4 от Конституцията), както и разпоредбите на чл. 60 от Конституцията не допускат данъчните закони да имат обратно действие, когато с тях се създават нови данъци и се утежняват вече установени със закон данъчни задължения. Тези задължения възникват само за в бъдеще след влизането в сила на новия данъчен закон. Данъкоплатците не могат да бъдат задължени да плащат по-висок размер на данъци за минало време. Проява на конституционните принципи за правова държава и законност в областта на данъчното право е правилото за неретроактивност на данъчната норма. Конституционният съд не е чужд на разбирането, че данъчният закон действа занапред, от влизането му в сила насетне. Нормите, с които се въвеждат данъчни задължения или данъчни утежнения, трябва да бъдат създадени преди времето, за които те се отнасят. Гражданите трябва да знаят предварително, преди настъпването на финансовата година, данъците и техния размер, които те ще плащат.

III. Относно нарушението на принципа за правова държава

Република България е правова държава и се управлява според Конституцията и законите на страната, пред които всички граждани са равни -

чл. 4, ал. 1 и чл. 6, ал. 2, изр. 1 от Конституцията. Провъзгласеният в чл. 4, ал. 1 от Конституцията на Република България принцип на правовата държава, обуславя необходимостта законодателните промени да бъдат съобразявани с основните начала на правото и да се отнасят в еднаква степен за всички правни субекти. „Правовата държава“ формира и гарантира общия правов ред. Специфичното средство за създаване на този правов ред е законът. Принципът на законността като универсален принцип на политическата система е необходима гаранция за правовия ред. Правен инструмент на обществото за ограничаване произвола в публичноправните отношения и за защита свободите и правата на гражданите е правовата държава. При наличие на свободно гражданско общество публичното право определя посредством конституцията пределите на държавната власт. По този начин се гарантира автономията на гражданското общество спрямо държавата. Поради това публичното право се основава на принципа „разрешено е само това, което е изрично предвидено в закона“. Принципът на правна сигурност на гражданите е прокламиран и в Хартата на основните права на ЕС чл.6, дял втори, който гласи „Всеки има право на свобода и сигурност“

IV. По основателността на искането на омбудсмана на Република България.

Въз основа на направения анализ могат да се направят следните изводи:

Искането на омбудсмана на Република България е основателно да бъде обявена за противоконституционна разпоредбата на чл. 11, ал. 5 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), обн. ДВ. бр. 95/2006г., изм. и доп. ДВ бр. 23/2013 г., поради противоречие с принципа на правовата държава - чл. 4, ал. 1 от КРБ.

Депозитните сметки за целите на ЗДДФЛ са банкови сметки за съхранение на пари за определен срок срещу възнаграждение (лихва), съдържащо се в т. 58 § 1 на ДР на ЗДДФЛ. С изменението на ЗДДФЛ от 01.01.2013 г. местните физически лица се облагат върху brutната сума на придобитите доходи от лихви по депозитните сметки (чл. 38, ал. 13 ЗДДФЛ). При авансовото изплащане на дохода от лихва, същият се счита за придобит на датата на падежа на депозита, или на датата на предсрочното му прекратяване (чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ). Доходът се счита за придобит при заверяване на сметката на местното физическо лице - депозитант, като, ако са уговорени предварителни авансови плащания на лихвата преди падежа, доходът се счита за придобит и съответно данъкът става дължим към датата на падежа на депозита, или на датата на предсрочното му прекратяване (чл. 11, ал. 1 т.2 и ал. 5 от ЗДДФЛ). Атакуваната разпоредба засяга договорите за депозит, които са сключени преди нея. Вярно е, че в Конституцията няма забрана материалният гражданскоправен закон да ретроагира (Решение № 9 от 1992 г. по к.д. № 4 от 1992 г., ДВ, бр. 64 от 1992 г.). В случая с чл. 11, ал. 5 ЗДДФЛ обаче се преуреждат правоотношения, с които се посяга върху придобити права, което създава опасност за доверието в българското право и в стабилността на законовата уредба у нас. Прекратяването по силата на закона на едно правно положение в полза на държавата и във вреда на тези, с които тя е договаряла, противоречи на принципа на правовата държава, въздигнат от чл. 4, ал. 1 от Конституцията, и е посегателство върху основите на

правния ред. Принципът на правовата държава освен всичко друго означава и това, че основите на правовия ред, заложи в Конституцията, важат в еднаква степен и за органите на законодателната, изпълнителната и съдебната власт, както и за всички други правни субекти" (Решение № 17 от 1999 г. по к.д. № 14 от 1999 г., ДВ, бр.113 от 1999 г.). Когато обратното действие на закон, който посяга на придобити права, не е мотивирано в полза на висш обществен интерес без изразена ясна воля за уреждане на последиците, то не може да бъде определено по друг начин, освен като експроприация. А това, от своя страна, нарушава не само чл. 17 от Конституцията, но влиза и в противоречие с принципа на правовата държава, залегнал в чл. 4, ал. 1 от Конституцията /в този смисъл е Решение № 7 от 10.04.2001 г. по конституционно дело № 1/2001 г. на Конституционния съд/.

Конституционните принципи за демократична, правова и социална държава и за правата на личността (преамбюла и чл. 4 от Конституцията), както и разпоредбите на чл. 60 от Конституцията не допускат данъчните закони да имат обратно действие, когато с тях се създават нови данъци и се утежняват вече установени със закон данъчни задължения. Гражданите трябва да знаят предварително, преди настъпването на финансовата година, данъците и техния размер, които те ще плащат.

От друга страна решенията на Конституционния съд са задължителни и като неразделна част от правовия ред осигуряват върховенството на Конституцията. Съгласно чл. 14, ал. 6 от Закона за Конституционен съд (ЗКС) те са задължителни за всички държавни органи, юридически лица и граждани. От обвързващото действие на решенията на съда следва, че всички правни субекти са задължени да ги съобразяват. Решенията са задължителни и за Народното събрание като висш държавен орган. В правовата държава неизпълнението на решенията на Конституционния съд, неточното им изпълнение или заобикаляне е нарушение на Конституцията.

УВАЖАЕМИ КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,

По представените Ви съображения, Върховният административен съд счита, че разпоредбата на чл. 11, ал. 5 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), обн. ДВ. бр. 95/2006 г., изм. и доп. ДВ бр. 23/2013 г., е противоконституционна.

ПРЕДСЕДАТЕЛ:
/Г. КОЛЕВ/

