

КОНСТИТУЦИОНЕН СЪД

Вх. № 80 КД

Дата 16.03.2020

ДО  
ПРОФ. Д-Р БОРИС ВЕЛЧЕВ  
ПРЕДСЕДАТЕЛ НА  
КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД  
на РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

ОТНОСНО: Правно становище по по к.д. № 14/2019 г.  
от доц. д-р Любка Младенова Ценова,  
Висше училище по застраховане и финанси  
гр. София

УВАЖАЕМИ Г-Н ПРЕДСЕДАТЕЛ,

Приложено, представям правно становище по предмета на к.д. № 14/2019 г. по  
отправена покана, съгласно писмо № 44 КД от 11.02.2020 г.

Давам съгласие правното становище да бъде публикувано на интернет страницата на  
Конституционния съд.

13.03.2020 г.

С уважение,

Доц. д-р Л. Ценова

ДО  
КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД  
НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

**ПРАВНО СТАНОВИЩЕ**  
**ПО КОНСТИТУЦИОННО ДЕЛО № 14/2019 Г.**

от доц. д-р Любка Младенова Ценова,  
преподавател по данъчно право във Висшето училище по застраховане и финанси

УВАЖАЕМИ КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,

Във връзка с предоставената ми възможност изразявам становище по предмета на к.д. № 14/2019 г., образувано по искане на Висшия адвокатски съвет (ВАдвС) за установяване на противоконституционност на чл. 102, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), обн. в ДВ, бр. 63 от 2006 г., посл. изм и доп. ДВ, бр. 102 от 31.12.2019 г.

В искането на ВАдвС се посочва, че разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС противоречи на чл. 4, ал. 1, 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. Направено е позоваване на практиката на Съда на ЕС по дела С-70/77, С-309/06 С-138/12 и С-111/14, на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директива 2006/112/ЕО), както и на Хартата на основните права на ЕС.

**I. Становище относно разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС**

Оспорваният текст на чл. 102, ал. 4 ЗДДС (в сила от 01.01.2018 г.) урежда фактически състав, чието осъществяване е обвързано с реализиране в правната действителност на хипотезата на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС. И двете правни норми са разположени систематично в Част шеста „Задължения на лицата“, Глава девета „Регистрация“ от ЗДДС.

За пояснение посочвам, че в Глава девета „Регистрация“ от ЗДДС законодателят транспонира данъчноправния режим за малки предприятия, предвиден в чл. 281 – 292 от Директива 2006/112/ЕО. В тези текстове европейският законодател е предоставил право на държавите членки да изработят правила за облагане с ДДС на малките предприятия според националните си особености, при спазване на прагово ограничение за прилагане

на този режим, определен поотделно за всяка държава членка на база годишен оборот (за България този праг е от 25 600 евро – чл. 287, т. 17 от Директива 2006/112/ЕО).

При изработването на вътрешноправния режим на данъчно облагане с ДДС на малките предприятия държавите членки трябва да спазват общите разпоредби, предвидени за данъчното облагане с ДДС (т. 48 и 49 от преамбюла на Директива 2006/112/ЕО), както и да предвидят мерки за борба с данъчните измами съгласно чл. 310, пар. 6 и чл. 235 от Договора за функционирането на ЕС (ДФЕС), Регламент (ЕС) № 904/2010 на Съвета от 7 октомври 2010 година относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност, Регламент (ЕС) 2017/2454 на Съвета от 5 декември 2017 година за изменение на Регламент (ЕС) № 904/2010 относно административното сътрудничество и борбата с измамите в областта на данъка върху добавената стойност, чл. 199а, чл. 199б и чл. 199в от Директива 2006/112/ЕО, въведени с Директива 2013/42/ЕС на Съвета от 22 юли 2013 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на механизъм за бързо реагиране срещу измамите с ДДС.

## **II. Относно противоконституционността на чл. 102, ал. 4 ЗДДС с чл. 60, ал. 1 от Конституцията**

В изпълнение на изискванията на Директива 2006/112/ЕО българският законодател въвежда режим на задължителна данъчна регистрация за данъчнозадължените лица при достигнат оборот от 50 хиляди лева (чл. 96, ал. 1 ЗДДС във връзка с чл. 287, т. 17 от Директива 2006/112/ЕО), както и редица специфични мерки за предотвратяване на данъчни измами.

Хронологично разгледан, режимът на задължителната данъчна регистрация, уреден в чл. 96, ал. 1 ЗДДС, е претърпял следното развитие:

- В редакцията на текста, в сила от 01.01.2007 г., до 1.01.2018 г. се предвижда един **общ режим за задължителна данъчна регистрация**, според който „всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50 000 лв. или повече *за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец* [курсив – мой] е длъжно в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон“ (чл. 96, ал. 1 от ЗДДС).
- С изменението на текста, в сила от 1.01.2018 г., законодателят въвежда и **специален режим за задължителна данъчна регистрация** за „всяко данъчно задължено лице, което е достигнало оборот от 50 000 лв. *за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия* [курсив – мой]“. При осъществяване на посочения фактически състав лицето е длъжно да подаде заявление за регистрация в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът (чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС).

Въвеждането на общ и специален режим за задължителна данъчна регистрация по ЗДДС на отделни групи данъчни субекти е израз на законодателната воля за тяхното различно

третиране. Това е извършено със закон и не води до нарушаване на чл. 60, ал. 2 (Решение № 12 от 1.11.1994 г. по к. д. № 12/94 г.) и чл. 17 (Решение № 5 от 19.04. 2019 по к.д. №12/18 г.) от Конституцията.

И двете правни норми – на чл. 102, ал. 4 и на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС – са въведени със закони, приети при спазване на установената законова процедура (чл. 60, ал. 1 и чл. 84, т. 3 от Конституцията). Налице е спазване на конституционните принципи, на които трябва да съответстват данъчните норми – да бъдат въведени със закон, приет от Народното събрание. По този въпрос Конституционният съд се е произнесъл в редица свои решения: Решение № 12 от 1.11.1994 г. по к.д. № 12/94 г.; Решение № 3 от 9.02.1996 г. по к.д. № 2/96 г.; Решение № 8 от 17.06.1997 г. по к.д. № 3/97 г.; Решение № 4 от 11.03.1998 по к.д. № 16/97 г.; Решение № 6 от 19.03.1998 г. по к.д. № 4/98 г.

В изпълнение на задължението за предприемане на мерки за идентификация на данъчнозадължените лица съгласно чл. 213 – 216 от Директива 2006/112/ЕО законодателят е предвидил и **режим на задължителна регистрация по ЗДДС по инициатива на органите по приходите** (чл. 102, ал. 4 ЗДДС). Този ред се прилага само когато бъде установено, че лицето не е изпълнило в срок задължението си за подаване на заявление за задължителна регистрация (чл. 102, ал. 4 ЗДДС).

В искането на ВАДВС се твърди, че облагането на доставките по реда на чл. 102, ал. 4 ЗДДС не отговаря на изискването за съобразяване на данъчните задължения с имуществото на лицата, тъй като дължимостта на данъка не е съобразена с чл. 25 ЗДДС, регламентиращ *данъчните събития*.

Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС е съобразена с чл. 287 от Директива 2006/112/ЕО, където е въведено изискване за данъчна регистрация при *достигане на оборот* от 25 600 евро. По смисъла на чл. 25 ЗДДС *оборотът не е данъчно събитие* – той е резултат от възникнали данъчни събития (осъществени доставки на стоки и услуги). *В тази връзка не може да се приеме твърдението, че няма съобразяване на данъчните задължения с имуществото на лицата.* Точно обратното – задължението за данъчна регистрация и съответно начисляване на ДДС възниква едва след като лицата са осъществили търговски сделки, в резултат на които са достигнали определен оборот, т.е. увеличили са своето имущество.

В чл. 102, ал. 4 е посочен *редът*, по който се *определят данъчните задължения на лицата* в хипотезата на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС. Този ред съдържа *законодателните мерки*, които Република България, като държавата членка, е задължена да предвиди за предотвратяване на данъчните измами. Тези мерки са насочени към всички данъчнозадължени лица, които, попадайки в хипотезата на чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, са задължени, но не са подали заявление за регистрация. В редакцията на чл. 102, ал. 4 ЗДДС са предвидени законодателни мерки, насочени към *постигане на легитимна цел* – защита на държавния бюджет и обществения интерес (Решение № 12 от 02.10.2012 г. по к.д. № 4/2012 г.; Решение № 5 от 19 април 2019 г. по к.д. № 12/18 г.).

Предвиденият ред за определяне на данъчните задължения в хипотезата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС има за цел да компенсира *причинени вреди* на бюджета, а не да *накаже* нарушителя

(Решение № 1 от 01.03.2012 г. по к.д. № 10/2011 г.). В разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС се съдържат мерки за постигане на легитимна цел – внасяне в бюджета на дължими данъци. Тези мерки не се покриват по съдържание със *санкцията*, защото изпълнението на данъчните задължения няма *санкционен характер* (същото е изразено и в искането на ВАДВС). Наказание за неспазване на изискването за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС е предвидено в чл. 178 ЗДДС.

### **III. Относно противоконституционността на чл. 102, ал. 4 ЗДДС с чл. 19, ал. 2 от Конституцията**

Твърдението, че с разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС се нарушава правото на „еднакви правни условия за стопанска дейност“ на стопанските субекти, прокламирано в чл. 19, ал. 2 от Конституцията, не може да бъде споделено.

В Решение № 9 от 16.06.1999 г. по к.д. № 8/99 г. Конституционният съд приема, че „разпоредбата на чл. 19, ал. 2 от Конституцията няма *абсолютен характер* [курсив – мой] и е допустимо по целесъобразност да се отстъпи от нея“.

Конституционният съд многократно е застъпвал тезата, че „правото на еднакви правни условия за стопанска дейност изисква правните субекти да бъдат поставени при еднакви условия. Равенството пред закона не означава *еднаквост на всички субекти на едно право или задължение* [курсив – мой]“. Конституционният съд посочва, че „да се приеме обратното означава да се признае абсолютният характер на обсъжданото конституционно изискване, какъвто то *несъмнено няма* [курсив – мой], и същевременно да се отрекат държавното регулиране, контролът и възможностите за въвеждане на специфична правна регламентация, обслужваща различните сфери на стопанството“ (Решение № 5 от 9.02.1996 г. по к.д. № 5/2002 г.; Решение № 6 от 27.04.2010 г. по к.д. № 16/2009 г.; Решение № 4 от 11.03.1914 г. по к.д. № 12/2013 г.).

В Решение № 5 от 2002 г. по к.д. № 5 от 2002 г. Конституционният съд приема, че „многообразието и спецификата на различните стопански сфери предполага *потребност от различни правни режими* [курсив – мой] за ефикасно осъществяване на съответстващите им различни дейности“. В същото решение съдът прави извода, че еднаквите правни условия следва да се отнасят за всички частноправни субекти, осъществяващи еднакви или сходни дейности в определена сфера, като това не означава непременно еднаквост на всички многообразни стопански сфери. (В тази смисъл са и Решение № 9 от 1999 г. по к.д. № 8 от 1999 г., Решение № 30 от 1998 г. по к.д. № 23 от 1998 г., Решение № 6 от 1997 г. по к.д. № 32 от 1996 г., Решение № 12 от 1997 г. по к.д. № 6 от 1997 г., Решение № 2 от 2000 г. по к.д. № 2 от 2000 г.).

### **IV. Относно противоконституционността на чл. 102, ал. 4 ЗДДС с чл. 6, ал. 2 от Конституцията**

Твърдението, че разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС нарушава чл. 6, ал. 2 от Конституцията, не може да бъде споделено. В разпоредбата на чл. 6, ал. 2 от

Конституцията са посочени изчерпателно *социалните признаци*, въз основа на които не могат да бъдат ограничавани правата на лицата (Решение № 14 от 10.11.1992 г. по к.д. № 14/92 г.; Решение № 1 от 11.02.1993 г. по к.д. № 32/92 г.).

В разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС не се съдържат нито пряко, нито косвено ограничения на правата на данъчнозадължените лица на основание на социалните признаци, изброени в чл. 6, ал. 2, изречение второ от Конституцията. Следователно не може да твърди, че с тази разпоредба се ограничават правата на данъчнозадължените лица.

#### **V. Относно противоконституционността на чл. 102, ал. 4 ЗДДС с чл. 4, ал. 2 от Конституцията**

Посоченото в искането на ВАдвС твърдение, че разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС противоречи на чл. 4, ал. 2 от Конституцията, не може да бъде споделено, защото тя е въведена в изпълнение на задълженията на Република България за въвеждане на *мерки за борба с данъчните измами*.

С предвидените в чл. 102, ал. 4 ЗДДС мерки за определяне на данъчно задължение не се застрашават нито пряко, нито косвено животът, достойнството и правата на личността, както и не се нарушават условията за свободно развитие на човека и на гражданското общество. С разпоредбата се изпълняват задълженията на България като държава членка да въведе мерки за борба с данъчните измами, посредством които да се гарантира еднакво право на стопанска инициатива на територията на страната.

#### **VI. Относно противоконституционността на чл. 102, ал. 4 ЗДДС с чл. 5, ал. 4 от Конституцията**

Твърдението, че разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС противоречи на чл. 5, ал. 4 от Конституцията, не може да бъде подкрепено. Предвидените мерки в чл. 102, ал. 4 ЗДДС са предприети в изпълнение на задължения за въвеждане на мерки за противодействие на данъчните измами, които произтичат от чл. 310, т. 6 и чл. 235 от ДФЕС, Регламент (ЕС) № 904/2010, Регламент (ЕС) 2017/2454 на Съвета за изменение на Регламент (ЕС) № 904/2010, чл. 199а, чл. 199б и чл. 199в от Директива 2006/112/ЕО, въведени с Директива 2013/42/ЕС на Съвета от 22 юли 2013 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО.

#### **VII. Относно позоваването на решения на Съда на ЕС**

В искането на ВАдвС за обявяване на противоконституционност на чл. 102, ал. 4 ЗДДС са посочени няколко решения на Съда на ЕС, които имат за предмет спорове, които *не се отнасят до прилагане на чл. 181 – 189 от Директива 2006/112/ЕО*, следователно не са относими към предмета на конституционно дело № 14/19 г.

- Решение по дело С-70/77 няма за предмет облагане с ДДС.

- Решение по дело С-309/06 се отнася до приложението на член 28, пар. 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета относно облагането при неоснователно обогатяване.
- Решение по дело С-138/12 се отнася до приложението на чл. 203 от Директива 2006/112/ЕО относно неправилно фактуриран ДДС.
- Решение по дело С-111/14 се отнася до приложението на чл. 193 от Директива 2006/112/ЕО относно извършване на доставка на услуги чрез постоянен обект на територията на държавата членка.

Въз основа на изложените съображения считам, че няма несъответствие между разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС с чл. 4, ал. 1, 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.

13.03.2020 г.

Доц. д-р Любка Мл. Ценова