



РЕПУБЛИК
ВИСШ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

ул. „Цар Калоян“ № 1-а, 1000 София, тел. 986-28-61, 987-55-13,
факс 987-65-14, e-mail: arch@vas.bg

Изх. *1895*

Дата *20.11* 2019 г.

ДО
КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД
НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

И С К А Н Е

ОТ ВИСШИЯ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

Относно:

Установяване на противоконституционност на
чл. 102, ал. 4 от Закона за данъка върху
добавената стойност (*Нова - ДВ, бр. 97 от*
2017 г., в сила от 01.01.2018 г.)

УВАЖАЕМИ ГОСПОЖИ И ГОСПОДА КОНСТИТУЦИОННИ
СЪДИИ,

На основание чл. 150, ал. 4 и чл. 149, ал. 1, т. 2 от Конституцията на Република България от името на Висшият адвокатски съвет се обръщам към Вас с Искане за обявяване на противоконституционност на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност (*ЗДДС, Законът*), като противоречащ 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 (**КРБ, Конституцията**).

Оспорваната разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, влязла в сила от 01.01.2018г., постановява: *За определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че 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 облагаемият 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, осъществени през този период.*

I. Противоречие с чл. 6, ал. 2, чл. 17, ал. 3, чл. 19, ал. 2 и чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България

Данъците се въвеждат с цел получаване на парични средства за издръжка на администрацията и изпълнение на публичните функции в една държава. Съществена характеристика на всеки данък е неговата едностранна властническа организация, а именно въвеждането на данъка от публичната власт без за това да е необходимо съгласието на данъчнозадълженото лице и без срещу данъка да се дължи конкретна обособена престация. С оглед на това защитата на законните права и интереси на данъчнозадължените лице се осъществява чрез създаването на законодателна рамка, чиято уредба следва да е устойчива, ясна, последователна и предвидима и в чийто граници се определят всички елементи на данъка.

Суверенът е уредил закрилата на интересите на данъкоплатците на конституционно ниво, като в чл. 60 от КРБ изрично е закрепил принципа на законоустановеност на данъка и съобразяването му с имуществото на задълженото лице.

Проекция на този принцип е и чл. 84, т. 3 от Конституцията, съгласно, който установяването на данъците е изрично правомощие на Народното събрание (*НС*), относимо към всички елементи на данъка: данъчно събитие, данъчна ставка, данъчнозадължено лице (*ДЗЛ*) и пр. (в този см. Решение № 3 на Конституционния съд от 1996г.).

В разглеждания случай в ЗДДС са определени данъчнозадължените лица, както и данъчната ставка и данъчните събития, при осъществяване на които ДДС ще бъде дължим. При внимателно изследване и анализ на посочената разпоредба на чл. 102, ал. 4 ЗДДС се установява колизия с конституционни норми, въпреки привидната ѝ редовност и конституционосообразност.

Законодателят е регламентирал задължителна и доброволна регистрация по реда на Закона, като уредбата е в Част шеста. В чл. 96, ал. 1 от ЗДДС се постановява, че при достигане на оборот от 50 000 лв., ДЗЛ е длъжно да подаде заявление за регистрация **в 7-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнат този оборот.** В този случай то се смята за регистрирано от момента на получаване на съобщението за регистрация и започва да начислява ДДС в определените в закона размери за всяка облагаема доставка, като при изпълнение на условията за това, има право да му бъде възстановен данъчен кредит.

В разглежданата хипотеза в чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, ДЗЛ е достигнало оборот от 50 000 лв. за задължителна регистрация за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително и текущия, без значение дали това е станало с една или повече доставки, като за задължението за регистрация е предвиден 7-дневен срок, **но от датата, на която е достигнат оборотът.** Това означава, че ако лицето достигне облагаемия оборот напр. на 5 число от месеца ще трябва да се регистрира в 7-дневен срок от тази дата. Но ако е достигнал оборота за по-дълъг период от два месеца, задължението за регистрация ще възникне в 7-дневен срок от изтичането на съответния данъчен период. Т.е., хипотетично, в първия случай лицето достига 50 000 лв. на 5 юни 2019г. и следва да се **регистрира до 12 юни 2019г.**, а във втория, достигайки оборота отново на 5 юни 2019г., задължението за регистрация ще може да бъде направено до **7 юли 2019г.**

Чисто в икономически аспект разликата е оправдана дотолкова, доколкото натрупването на обороти от доставки в рамките на един относително кратък период от време – два месеца, в сравнение с 12 месечния период, определен за достигане на прага за задължителна регистрация, обективно показва, че съответното лице развива активно стопанската си дейност и ускореното развитие на неговата независима икономическа дейност обуславя съкращаването на сроковете за регистрация. Драстичната разлика в законово определените срокове за регистрация по ДДС, обаче, предполага условия за неравно третиране на данъчнозадължените лица без това да бъде оправдано. И ДЗЛ достигнало оборота за период по-дълъг от 2 месеца и ДЗЛ, което го е достигнало за по-къс период или само с 1 доставка, извършват дейността си при равни икономически и правни условия, в съответствие с чл. 19, ал. 2 от КРБ и при регистрацията им по ЗДДС ще носят еднакви права и задължения, от където следва, че различният срок за тази регистрация е неоправдан. Законодателят, постановявайки разлика в срока за регистрация, предвижда и разлика в третирането на лицата след нейното извършване.

Това, което не е оправдано нито икономически, нито юридически, и което според Висшия адвокатски съвет е в пряко противоречие с разпоредбите на Конституцията, е начисляването на данък и за доставката, с която се надхвърля облагаемият оборот, както и начисляване на данък за доставките на услуги, по които лицето е получател, както и за облагаемите вътрешнообщностни придобивания осъществени през този период.

1. Противоречие с чл. 6, ал. 2 и чл. 19, ал. 2 от КРБ

Тези разпоредби на конституцията въздигат в основен принцип на правовия ред в България равенството в третирането на правните субекти. Принципа на равенство в третирането, пренесен към конкретния случай означава, че само при наличието на данъчно събитие, което е предвидено в чл. 25 от ЗДДС, може да възникне задължение за начисляване и облагане с ДДС. Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 се отклонява драстично от този принцип, защото тя въздига в данъчно събитие пропуската на данъчно задължено лице – физическо или юридическо лице, извършващо независима икономическа дейност по смисъла на чл. 5 от ЗДДС да подаде заявление за задължителната

регистрация в 7-дневен срок от извършване на доставката, с която се прехвърля задължителния праг за регистрация.

Неизпълнението на задължението за подаване на заявление за регистрация в срок, отново в контекста на прилагането на принципа за равенство в третирането, може да бъде свързано с налагането на административна санкция – глоба, имуществена санкция и пр., но не може да бъде третирано като данъчно събитие и да бъде обуславящо за възникването на правото на държавата да обложи с ДДС доставка, която по принцип е необлагаема. И то действително е скрепено със санкция в чл. 178 от ЗДДС. **Трансформирането на необлагаема доставка в облагаема единствено поради пропуск да се спази законово определен срок и свързаното с това изземване на доход под формата на невъзстановим данък върху добавената стойност противоречи на принципа на равнопоставеност на лицата, извършващи независима икономическа дейност и следователно е противоконституционно.**

Данъчният субект, който се е регистрирал в рамките на 7-дневния срок и данъчният субект, който е пропуснал да стори това, са поставени в неравностойни правни и икономически условия – от формалния нарушител (който може да се е подал заявлението ден след изтичането на срока) ще бъде иззет данък, който е невъзстановим. Поради това, той ще бъде поставен в условия, които са драстично по-различни от икономическия субект – физическо или юридическо лице, което е спазило срока за подаване на заявление за регистрация. В случая дори не става въпрос за ефективна регистрация, а за подаване на заявление извън срок, което е формално нарушение и което се констатира без оглед на субективен елемент на волята на лицето.

2. Противоречие с чл. 17, ал. 3 от КРБ

Конституцията защитава притежанията както на гражданите, които не извършват стопанска дейност, така и притежанията на икономическите субекти – физически и юридически лица. С изземването, под формата на невъзстановим ДДС, на част от паричните суми, представляващи частна собственост на правните субекти, се нарушава и принципа за неприкосновеност на притежанията, т.е. на частната собственост.

Посоченото противоречи и на чл. 19, ал. 2 от КРБ, тъй като се създават различни условия за извършване на икономическа дейност на лицата, веднъж спрямо това за какъв период са достигнали облагаемия оборот, втори път с оглед подаване на заявлението за регистрация в 7-дневния срок, който, както бе посочено, тече от различни моменти, в следствие на което фактическият срок за регистрация се отличава съществено.

3. Противоречие с чл. 60, ал. 1 от КРБ

Основополагащо при определянето на данъчните задължения както на физическите лица, така и на юридическите лица, е съответствието с доходите и имуществото им. Независимо от обстоятелството, че при приемането на КРБ данък върху добавената стойност не е съществувал и е въведен след това (в сила от 1 април 1994 г.), не може да има спор, че разпоредбите на ЗДДС следва да съблюдават принципите за съответствие между данъчно задължение и дохода/имуществото на съответното данъчно задължено лице, особено в хипотеза като тази, предвидена в чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, при която непрекият данък не се понася икономически от крайния потребител (т.е. не е проявление на основната характеристика на ДДС като данък върху потреблението), а се начислява невъзстановим ДДС на лице за доставка в хода на икономическата му дейност.

Възможността при еднакви или сходни състави на данъчни събития две лица, осъществяващи независима икономическа дейност да бъдат третираны различно от гледна точка на ДДС в зависимост от това, че едното е извършило административно нарушение, а другото – не или че едното е достигнало прага за регистрация за срок от над два месеца, а другото – не (вж. аргументите по-долу), пряко нарушава връзката и съотношението данъчно задължение – доход/имущество. Изземването на доход от лицето, извършило нарушение, под формата на данък, който е невъзстановим и по отношение на който основен принцип на правото на Европейския съюз (*ПЕС*) е неговата неутралност, е в пряко противоречие с чл. 60, ал. 1 от КРБ.

Принципът на данъчен неутралитет, като основополагащ за цялата система на ДДС на Съюза, не позволява държавите членки да предприемат мерки, които могат да го засегнат и да доведат до нарушението му, а също така

и да нарушат недискриминационния характер на ДДС. Съда на Европейския съюз (СЕС) в мотивите към решение по дело С-138/12 и дело С-111/14 постановява следното: „На трето място, важно е да се припомни, че мерките, които държавите членки могат да приемат, за да осигурят правилното събиране на данъка и да предотвратят измамите, не трябва да надхвърлят необходимото за постигането на тези цели. Следователно тези мерки не могат да бъдат използвани по такъв начин, че да поставят под въпрос неутралността на ДДС - основен принцип на общата система на ДДС, въведен от правото на Съюза в тази област.“

Създадените с чл. 102, ал. 4 от ЗДДС наказателни по своя характер разпоредби противоречат драстично на принципа за данъчен неутралитет и на недискриминационния характер на ДДС, тъй като според разпоредбата облагането на редица доставки зависи единствено от подаването на заявление за регистрация по ЗДДС в един относително кратък срок. Третирането на конкретна сделка като облагаема или необлагаема, обаче, не може да зависи единствено от изпълнението или неизпълнението на едно административно задължение (подаване на заявление за регистрация в срок). Конкретно в случаите по чл. 102, ал. 4, във вр. с чл. 96, ал. 1, изр. 2 от ЗДДС, доставката, с която се прехвърля размерът на облагаемия оборот, както и доставките, извършени в периода от надхвърлянето на оборота до изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявление в срок, се третира като облагаема единствено поради неспазването на горния срок.

При регистрация на лицето по реда на чл. 96, ал. 1, изр. 1 от ЗДДС в срок, то започва да дължи ДДС за всички последващи регистрацията доставки¹, а при регистрация по чл. 96, ал. 1, изр. 2 от ЗДДС в срок и лицата достигнали оборота за по-кратък период от два месеца, също ще дължат ДДС за последващите облагаеми доставки. Според чл. 102, ал. 4, във вр. с чл. 96, ал. 1, изр. 2 от ЗДДС, обаче, ако лицето пропусне краткия 7-дневен срок за подаване на заявление за регистрация от датата на достигане на оборота, а не от следващия данъчен период, както е по чл. 96, ал. 1, изр. 1 от ЗДДС, за ДЗЛ не

¹ За дата на регистрация по силата на чл. 103 от ЗДДС се смята датата на връчването на акта за регистрация. ДЗЛ няма право да начислява ДДС преди датата на регистрация – *argumentum a contrario* от чл. 86, ал. 1 от ЗДДС.

само възниква данъчно задължение за ДДС за всички доставки, извършени след изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден акт за регистрация, но и за доставки извършени преди този срок, с които е бил прехвърлен оборотът от 50 000 лв. **Тези доставки обаче въобще не биха били облагаеми, както ако лицето спази 7-дневния срок за регистрация, така и ако не го спази, но достигне оборота за по-дълъг от 2 месеца период.** От една страна, доставките не биха били облагаеми, ако ДЗЛ достигне оборота от 50 000 лв. за по-дълъг от 2 месеца период, дори при неспазване на срока за подаване на заявление по чл. 96, ал. 1, изр. 1 от ЗДДС, тъй като в този случай приложим би бил чл. 102, ал. 3 от ЗДДС, който предвижда облагане само на доставките, извършени след „изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден акт за регистрация“². От друга страна, ако лицето подаде своевременно заявлението и без никакви други предпоставки, то нито доставката, с която се превишава оборота, нито тези извършени до датата на регистрацията ще бъдат облагаеми. Тоест, съществуването на данъчно задължение се поставя в зависимост от спазването или неспазването на административно задължение, за неизпълнението на което, законодателят изрично е предвидил отделна санкция в чл. 178 от ЗДДС.

Данъчните задължения, обаче, нямат санкционен характер. С постъпленията, от тях в Бюджета се осигурява функционирането на администрацията и изпълнението на публичните функции. Те не са наказание за неизпълнение на някакво законово задължение. От друга страна, с чл. 102, ал. 4 от ЗДДС законодателят е въвел различно третиране на ДЗЛ при сходна обстановка, което е в противоречие и с чл. 6, ал. 2 от КРБ. Разлики в положението на правните субекти се допускат, когато това се налага от обективни причини и за преследването на законни цели, напр. когато субектите оперират в различна сфера е възможно и допустимо да има и различия в условията, при които действат.

В конкретния случай обективни фактори, налагащи различното отношение спрямо лицата не съществуват, като единствената разлика в първия разгледан случай е достигането на облагаем оборот в двумесечен или по-дълъг

² Това понятие замества акта за регистрация, като осигурява недопускане на данъчно предимство за лица, произтичащо от собственото им противоправно поведение – в случая неспазване на срока за подаване на заявление

период, а във втория - подаването на заявление в срок или извън него. Това обаче е недостатъчно основание за различното третиране на правни субекти от закона при сходни обстоятелства, особено имайки предвид факта, че и в двата случая ДЗЛ отговарят на законовите критерии да са достигнали минималния оборот от 50 000 лв. за период не по-дълъг от 12 месеца.

На следващо място, с въвеждането на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е нарушен основният конституционен принцип на съразмерност на нарушението и наказанието. Горното фундаментално правило е възприето и в практиката на Конституционния съд³. За илюстрация, на лице достигнало облагаемия оборот за период между 2 и 12 месеца и пропуснало срока за подаване на заявление за задължителна регистрация може да се наложи единствено имуществената санкция предвидена в чл. 178 от ЗДДС, докато при същите обстоятелства в тежест на лице надвишило прага за регистрация за по-малко от 2 месеца, допълнително се налага и невъзстановим ДДС за разгледаните по-горе доставки, включително тази, с която се превишава прагът. Очевидно, освен дискриминационно, подобно повторно санкциониране на едно и също нарушение на административното задължение се явява несъразмерно на тежестта на неизпълнението. Нещо повече, процесната мярка не е пропорционална и адаптивна съобразно нарушението. Предвид факта, както ще разгледаме по-долу, че липсва механизъм за корекция посредством последващо начисляване на ДДС, визираната разпоредба не прави разграничение между ДЗЛ, които са превишили оборота само с една доставка и такива, които са били близо до прага и не са начислявали ДДС в продължителен период до достигането му. Конкретно, не е предвидена необлагаемост на сумата до достигане на прага, с което допълнително и несъразмерно се ощетява ДЗЛ⁴. В тази връзка следва да се отбележи позицията на Конституционния съд, изразена например в Решение № 5 от 19.04.2019 г. на КС на РБ по к. д. № 12/2018 г.: *„когато публичната власт ограничава легитимните права и интереси на гражданите, принципът на пропорционалността изисква съблюдаване на баланса между публичния*

³ Например в Решение № 7 от 19.06.2012 г. по к. д. № 2/2012 г. на Конституционен съд относно конституционния принцип за пропорционалност при въвеждане на допустими изисквания при упражняване на основни права и пропорционалност между вида на нарушението и наказването на неговия нарушител

⁴ Например, при еднакви други обстоятелства, лице, което е достигнало облагаем оборот от 49 000 лв. и премине прага с доставка за 2 000 лв. няма да е задължено да начисли ДДС за първите 49 000 лв., а ще дължи данък само върху последната доставка, докато за лице, което извърши първа облагаема доставка за 51 000 лв. ще възникне задължение за ДДС върху цялата сума.

интерес и интереса на гражданина. За да се прецени дали мерките, избрани от законодателя, са пропорционални за постигането на легитимна цел, следва да се даде отговор дали преследваната цел е легитимна, дали избраното средство от законодателя за постигането е допустимо като такова от Конституцията, дали то е необходимо и щадящо за субектите, чиито права ограничава, и дали няма други, по-меки средства за постигане на тази цел (Решение № 5 от 2005 г. по к. д. № 10/2004 г., Решение № 14 от 2014 г по к. д. № 12/2014 г., Решение № 7 от 2016 г. по к. д. № 8/2015 г.). Ако след преценката на правната норма се констатира, че тя не е съобразена с който и да е от посочените критерии, то следва да се приеме, че тя не е в съответствие с принципа на пропорционалност и следователно би била противоконституционна“. Имайки предвид горното становище, недвусмислено може да се заключи, че за постигане на преследваната легитимна цел - спазване на поставените административни срокове и задължения, необходимото, адаптирано и щадящо средство се явява нормата на чл. 178 от ЗДДС, която предвижда имуществена санкция в определени граници. От друга страна, спорната норма на чл. 102, ал. 4 от Закона дублира горната санкция, като в същото време не е нито щадяща, нито необходима, нито мека поради подробно изложените в настоящата жалба аргументи. Съответно, тя не е в съответствие с принципа на пропорционалност и следователно се явява противоконституционна.

Друга очевидна и силна колизия е тази с конституционните норми с оглед на характера и същността на неравноправното третиране – при установяване на данъчни задължения. Конституционният законодател изрично е постановил, че определянето на данъка е в изричната компетентност на Народното събрание, като всеки един елемент от него трябва да бъде определен от НС със закон, като в този смисъл е и практиката на Конституционния съд, (Решение № 6 от 19.03.1998г.). Според него: *„Конституционните принципи, на които трябва да съответстват данъчните норми, включват изискването за установяване на данъците и определяне на размера им от Народното събрание.“* Разглеждайки уредбата на ЗДДС, законодателят наистина е установил всички елементи на ДДС и именно поради това, възникващото данъчно задължение на основание чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, противоречи на конституционната уредба, тъй като макар и да е уредено в нормативен акт от ранга на закон, то факта на подаване на

заявление за регистрация не е определен като данъчно събитие, а се третира като такова, нарушавайки останалите конституционни изисквания спрямо данъчните норми.

Според чл. 60, ал. 1 и чл. 84, т. 3 от Конституцията данъците трябва да бъдат съобразени с имуществото на лицата, като техният размер се установява със закон от НС. Вземайки предвид и уредбата в чл. 25 от ЗДДС, регламентиращ данъчните събития, за които ДДС е дължим, се установява колизия с тези норми. Облагането на доставките по реда на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не отговаря на изискването за съобразяване на данъчните задължения с имуществото на лицата, нито е в хармония с чл. 25 от ЗДДС, тъй като съществуването на данъчното задължение по чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е поставено изцяло в зависимост от изпълнението на административно задължение.

За неизпълнението на административното задължение за подаване на заявление за задължителна регистрация и начисляване на ДДС, когато ДЗЛ е било длъжно да направи това, са предвидени отделни санкции в чл. 178, чл. 180, чл. 180а от ЗДДС. В този смисъл разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС има явно санкционен характер, което е недопустимо. Недопустимо е както данъчното задължение по ЗДДС да представлява санкция, така и изпълнение/неизпълнение на административно задължение да бъде третирано/възприемано като данъчно събитие.

В глава двадесет и шеста от ЗДДС са регламентирани принудителните административни мерки и административнонаказателните разпоредби. Уредена изрично в чл. 178 от ЗДДС е санкцията за неподаване в срок на заявление за регистрация по реда на Закона, когато съществува задължение за това. Законодателят е постановил, че на юридическото лице се налага имуществена санкция в размер от 500 до 5 000 лв. Видно от текста на разпоредбата за неизпълнение на административното задължение се предвижда имуществена санкция, а не налагане на данъчно задължение, което се обосновава и на задължителното разграничение, което се прави в европейското и българско законодателство, между санкциите с имуществен характер и данъчните задължения.

Позовавайки се на горните аргументи и практиката на Конституционния съд, смятаме, че разглежданата правна уредба в чл. 102, ал. 4 от ЗДДС нарушава принципа на съответствие между данъчното задължение и

дохода/имуществото на съответното данъчно задължено лице, закрепен в чл. 60, ал. 1 от Основния закон, тъй като е несъразмерен, неадаптивен и представлява повторно санкциониране на едно и също нарушение.

II. Противоречие на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с чл. 4, ал. 1, чл. 4, ал. 2 и чл. 5, ал. 4 от КРБ и конкретно с принципите на Общата система на ДДС на Европейския съюз, уредени с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006г. (Директива 2006/112/ЕО) и Хартата на основните права на ЕС

- 1. Чл. 102, ал. 4 от ЗДДС нарушава чл. 4, ал. 1 от КРБ, поради противоречието му с чл. 25 от ЗДДС, регламентиращ данъчните събития, подлежащи на облагане с данък върху добавената стойност.**

За да бъде дължим данък върху добавената стойност, е необходимо да имаме възникнало валидно данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС. Въпросната норма определя данъчните събития, подлежащи на облагане, като никъде в разпоредбата наличието на данъчно събитие не се поставя в зависимост от подаване на заявление за регистрация по ЗДДС, нито самата регистрация се определя като данъчно събитие. Съответно липсата на подадено заявление по реда на ЗДДС, не е въздигнато в елемент, представляващ част от фактическия състав на данъчното събитие. Законодателят е уредил условията, при които едно данъчно задължено лице е длъжно да се регистрира, но съществуването на данъчното събитие и, съответно, на облагаема доставка не зависи от регистрацията. В този смисъл са и предвидените в чл. 180 и чл. 180а от ЗДДС санкции. С оглед на изчерпателното посочване на данъчните събития по смисъла на закона и липсата на задължителната регистрация по ЗДДС измежду тях, то следва да се направи обосноваването заключение, **че тя не може да се третира като данъчно събитие**, нито като елемент на състава на такова събитие. Предвид това и дискриминационния, противоречащ на европейското законодателство характер на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, не следва да се събира данък върху доставката, с която се надхвърля облагаемият оборот, нито върху доставките, извършени преди изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден акт за регистрация. Спорната уредба противоречи и на посочените по-горе принципи за определяне размера на данъка с оглед имуществото на лицето и

уредбата на елементите му в закона, а така също и на принципите за непротиворечивост, последователност и предвидимост на всеки един нормативен акт.

С оглед на всичко изброено, бихме искали да обърнем внимание на следното:

При липсата на уредено в чл. 25 от ЗДДС данъчно събитие - регистрация по чл. 96, ал. 1, изр. 2 от ЗДДС, то разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС влиза в пряко противоречие с останалите разпоредби на същия нормативен акт. Това само по себе си представлява нарушаване на принципа на правовата държава, закрепен в чл. 4, ал. 1 от КРБ. Един от основните негови елементи е този за правната сигурност, която осигурява на всички субекти предвидимост в правната уредба и сигурност при осъществяване на дейността им.

Конституционният съд, в Решение № 9 по к.д. № 11 от 1994г., постановява, че несъвършенствата на закона, наличието на противоречия между неговите норми, нарушават принципа на чл. 4, ал. 1 от КРБ, съгласно който Република България е правова държава и се управлява според Конституцията и законите. Принципът за правовата държава може да бъде спазен само ако съдържащите се в нормативните актове норми са ясни, точни и непротиворечиви, в противен случай те не биха били годни да регулират основните обществени отношения. В поредица от свои решения Конституционният съд поддържа това си становище, като допълва, че конкретни норми от нормативния акт са противоконституционни, ако не съответстват на конкретни норми и принципи от Основния закон или са взаимноизключващи се (в този смисъл Решение 10 от 2009г. по к.д. №12 от 2009г., Решение № 4 от 2014г. по к.д. № 12 от 2013г., Решение № 5 от 2002г. по к.д. № 5 от 2002г. и Решение № 8 от 2012г. по к.д. № 16 от 2011г.).

Предвид позицията на Конституционния съд и разглежданата правна уредба в чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, смятаме, че същата нарушава принципа на правовата държава, закрепен в чл. 4, ал. 1 от Основния закон, тъй като създава вътрешно противоречие с изчерпателната уредба на данъчните събития по ЗДДС в чл. 25 от Закона.

2. Противоречие с чл. 4, ал. 2 от КРБ

В продължение на изложените доводи в част II, т. 1 от настоящата жалба, следва да отбележим, че чл. 25 от ЗДДС транспонира в националното законодателство разпоредби на Директива 2006/112/ЕО – норма от надзаконов ранг по смисъла на чл. 5, ал. 4 от КРБ, докато противоречивата разпоредба на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не е въведена с цел привеждане на националното законодателство в унисон с йерархично по-високопоставените норми на правото на Европейския съюз. Нещо повече, начинът по който е приета нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС противоречи на императивните разпоредби на чл. 18а, чл. 26, ал. 2, 3 и 4 и на чл. 28, ал. 2 от Закона за нормативните актове (ЗНА), тъй като процесното изменение не фигурира в подложения на обществено обсъждане Закон за изменение и допълнение на ЗДДС, нито в мотивите към него, публикувани в портала за обществени консултации на 14.09.2017 г. Тоест, нарушен е принципът на откритост, проектът за изменение на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не е публикуван, не е предоставена възможност за обсъждането му и представяне на предложения и становища по него, както и липсват мотиви за очакваните резултати от прилагането, няма анализ за съответствие с ПЕС, няма доклад и предварителната оценка на въздействието по чл. 20 от ЗНА.

Промяната е въведена между първо и второ четене в НС от комисията по бюджет и финанси – факт, който още веднъж сочи за прибързаност и липса на задълбочен анализ на нормата и нейните ефекти. Освен това, видно от публичнодостъпните стенограми на НС и на комисията по бюджет и финанси, целта на предложеното мимоходом изменение е била да се обхванат сезонните бизнеси, които ползват няколко фирми, за да не достигнат прага за регистрация по ЗДДС, а не да се приеме широкообхватната абстрактна норма, каквато е финално гласуваната редакция на изменението на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС.

Във всеки случай липсата на обществено обсъждане води до противоречие с чл. 4, ал. 2 от КРБ, който гарантира развитие на гражданското общество. Очевидно е, че еманация на развитието на гражданското общество е въведеното право, по силата на чл. 18а, чл. 26, ал. 2 и ал. 4 от ЗНА, гражданите и юридическите лица да участват в задължително провежданите обществени консултации с възможност за даване на предложения и

становища, които, съгласно чл. 26, ал. 5 от ЗНА, са предмет на обсъждане и обосновка на неприетите предложения. Следователно, считаме че неспазената процедура по приемане на законодателната промяна, освен нарушаваща цитираните разпоредби на ЗНА, се явява и противоконституционна, поради противоречие с чл. 4, ал. 2 от КРБ.

3. Противоречие с чл. 5, ал. 4 от КРБ

Основните принципи на ПЕС са принцип на непосредствена приложимост, принцип на примата и директен ефект. Принципът на примата на ПЕС над националните норми на държавите членки се извежда от чл. 249, пар. 2 от Договора за създаване на европейската общност (*ДЕО*), постановяващ, че регламентите са задължителни и пряко приложими в своята цялост, като в практиката на СЕС по дело *Flaminio Costa c/ E.N.E.L.*, СЕС постановява, че той е приложим за всички норми на европейското право. Вярно е, че Конституцията не съдържа изрична норма, регламентираща примата на ПЕС над националния закон, но в чл. 15, ал. 2 от Закона за нормативните актове е посочено: *„Ако нормативен акт противоречи на регламент на Европейския съюз, прилага се регламентът“*. С оглед на това и константната практика на съдилищата относно приложимостта на европейските норми, се стига до извода, че съдът е длъжен да приложи европейската правна норма, ако тя се намира в колизия с национална такава, тъй като принципът на примата на Общностното право не може да бъде ограничаван по сила – не търпи нито пълно, нито частично, нито трайно противоречие. Приматът не може да бъде ограничаван и по форма – не може да бъде ограничаван от каквато и да е по вид вътрешна норма на националното законодателство. От съдебната практика на СЕС (респективно СЕО) става ясно, че държавите членки не могат да запазят в сила или да се позовават на вътрешни норми, които противоречат на ПЕС. В решението си по делото *Simmenthal SpA c/ Amministrazione delle finanze (C-70/77, 1978)* СЕО постановява, че *„в рамките на своята компетентност всеки вътрешен съд има задължението да приложи общностното право в неговата цялост и да защити правата, които то дава на частноправните субекти, като остави без приложение евентуалните разпоредби от вътрешното право, които му противоречат, без оглед на това дали те предхождат или следват общностната правна норма“*.

Поради тези основни правни положения, касаещи приложимостта и евентуалната колизия между европейското и националното право, както и поради чл. 5, ал. 4 от Конституцията, постановяващи примата на международни договори, които са били ратифицирани по съответния ред, а такъв безспорно е Договорът за присъединяване на Република България към Европейския съюз, се налага изводът, че при установяване на колизия между норма от национален характер и такава от европейско ниво, националната норма следва да бъде отменена.

В този смисъл и Директива 2006/112/ЕО, създаваща обща система на ДДС в целия Съюз, намира пряко приложение. Принципите за неутралитет на ДДС и за недискриминационния му характер влизат в колизия с чл. 102, ал. 4 от ЗДДС.

Както обосновахме по-горе, дори да бъде пропуснат срокът за подаване на заявление за регистрация, в този случай следва ДЗЛ да понесе имуществена санкция за неизпълнение на това административно задължение по реда на чл. 178 от ЗДДС. Тази санкция е и далеч по-уместно адаптирана и съразмерна на тежестта на нарушението. Не е допустимо, с оглед принципите на общата система на ДДС, санкцията да бъде облагане, например, на доставката, с която се прехвърля прага на облагаемия оборот и то без да е предвиден механизъм за последващо начисляване на ДДС. Наличието на такъв механизъм би дало право на данъчен кредит на получателя по доставката, с което принципът на данъчен неутралитет би бил спазен.

В случая обаче, в тежест на лицето се начислява **невъзстановим** ДДС, което, съгласно постоянната практика на СЕС е несъвместимо с правото на ЕС, като противоречащо на основния принцип на данъчен неутралитет. Като илюстрация, СЕС обосновава горното в решение по дело С-138/12: *„според съдебната практика данъчнозадължено лице може, ако е необходимо, да се позове на принципа на неутралитет на ДДС срещу национална разпоредба или срещу прилагането на такава разпоредба, която не спазва този принцип (вж. в този смисъл Решение от 10 април 2008 г. по дело Marks & Spencer, С-309/06, Сборник, стр. I-2283, точка 34). При обстоятелства като очертаните в точка 35 от настоящото решение може да се прави позоваване на принципа на неутралитет на ДДС —*

конкретизиран от съдебната практика по член 203 от Директива 2006/112 и предвиждащ за съответната държава членка безусловно и достатъчно точно задължение — срещу разпоредба на националното право, която не спазва този принцип“.

Видно, спорното законодателно решение противоречи както на българския правен ред, така и на европейското законодателство.

Наистина чл. 102, ал. 4 от ЗДДС постановява, че доставката с която се надхвърля облагаемият оборот, както и доставките, извършени в периода от надхвърлянето на оборота до изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация подлежат на облагане с ДДС, но това нарушава недискриминационния характер на данъка, като го поставя в зависимост единствено от подаване на заявление в срок на данъчно задълженото лице. Ако ДЗЛ подаде заявление за регистрация в срок, то тези доставки не биха подлежали на облагане, което е очевидно нарушение на принципа за недискриминационния характер на данъка върху добавената стойност.

Съдебната практика на българските съдилища също поддържа разбирането за характера на данъка, като обвързва нарушаването му и с нарушаване на Хартата на основните права на Европейския съюз. В Решение № 729 от 12.04.2019г. по адм. д. № 161 / 2019 г. на III състав на Административен съд – Бургас, се постановява: *„Съдът следва да изходи именно от идеята за равно третиране на правнозадължените субекти в идентична ситуация, защото обратното би било форма на дискриминация, толерирана от закона, в който случай националната правна норма следва да остане неприложена за сметка на прякото позоваване на чл. 20 и чл. 21 от Хартата на основните права на ЕС.“*

Чрез разпоредбите на чл. 20 и чл. 21 от Хартата на основните права на ЕС се създава защитен механизъм на европейско ниво на принципа за равенство пред закона и принципа за защита от дискриминация. Разглежданата норма на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, влиза в противоречие и с тях на наднационално ниво, освен колизията ѝ с нормите, регламентиращи тези принципи в Конституцията на Република България.

Недопустимо е да се толерира съществуването на правна норма, противоречаща едновременно както на други норми от същия нормативен акт (ЗДДС), така и на Основния закон, а също и на наднационални норми на Общностното право.

Поради това и създадената неравнопоставеност между данъчните субекти относно третирането на облагаемостта на доставки единствено с оглед подаването на заявление за регистрация по ЗДДС в определен срок, смятаме, че чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, като противоречащ на общите принципи на Директива 2006/112/ЕО, е неприложим, а поради колизията с чл. 4, ал. 1 и ал. 2, 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 следва да бъде обявен и за противоконституционен.

По допустимостта на искането:

С чл. 150, ал. 4 Конституцията оправомощава Висшия адвокатски съвет да сезира Конституционния съд с искане за установяване на противоконституционност на закон, с който се нарушават правата и свободите на гражданите, без да прави разлика между основните права, посочени в нейната Глава втора, и другите права, предоставени на правните субекти. Следователно по инициатива на Висшия адвокатски съвет конституционна защита могат да получат неограничен кръг разнородни права. В случая поддържаните от нас основания за противоконституционност включват и нарушаване на разпоредбата на чл. 60 от Конституцията, която отразява не само задължението на гражданите да плащат данъци, но и тяхното конституционно право да изискват от държавата да установи данъците със закон, съобразно техните доходи и имущество, а не като наказание. Позоваваме се също така и на неоправдано и непропорционално ограничаване на правото на собственост по чл. 17, ал. 3 от Конституцията. Представители на адвокатурата подпомагат защитата на гражданите и юридическите лица по повод на определянето на дължимите от тях данъци както пред данъчната администрация, така и пред административните съдилища. Затова считаме, че настоящето искане е допустимо и следва да бъде разгледано по същество от Конституционния съд.

УВАЖАЕМИ КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,

На основание на гореизложените съображения се обръщаме към Вас със следното искане:

Моля да обявите нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС за противоконституционна, като противоречаща на чл. 4, ал. 1 и ал. 2, чл. 5, ал. 4, чл. 6, ал. 2, чл. 17, ал. 3, чл. 19, ал. 2, чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България.

На основание чл. 20а от Правилника за организация на дейността на Конституционния съд, Ви моля да конституирате всички заинтересовани страни.

**ПРЕДСЕДАТЕЛ НА ВИСШИЯ
АДВОКАТСКИ СЪВЕТ:**

РАЛИЦА НЕГЕНЦОВА