

РЕШЕНИЕ № 2

София, 4 февруари 2014 г.

Конституционният съд в състав: председател – Димитър Токушев, и членове: Благовест Пунев, Цанка Цанкова, Стефка Стоева, Румен Ненков, Кети Маркова, Георги Ангелов, Борис Велчев, Анастас Анастасов, Гроздан Илиев,

при участието на секретар-протоколита Гергана Иванова разгледа в закрито заседание на 4 февруари 2014 г. конституционно дело № 3/2013 г., докладвано от съдията Анастас Анастасов.

Производството е по чл. 149, ал. 1, т. 2 от Конституцията на Република България.

Делото е образувано на 15.01.2013 г., като предмет на разглеждане по същество е искане на 49 народни представители от 41-вото Народно събрание за установяване на противоконституционност на § 44, т. 3, б. “а” и т. 5 от преходните и заключителните разпоредби на Закона за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност (ПЗРЗИДЗДДС) (обн., ДВ, бр. 94/2012 г., в сила от 1.01.2013 г.), с които е изменена ал. 4 на чл. 169 и отменена ал. 1 на чл. 179 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс – ДОПК (обн., ДВ, бр. 105/2005 г., последно изм. и доп., ДВ, бр. 1/2014 г.).

Вносителите считат, че оспорените разпоредби засягат философията, принципите и начина на функциониране на пенсионноосигурителната и здравноосигурителната системи на Република България, като нарушават основополагащия и конституционно закрепен принцип на тяхното финансиране, а именно – от определени от закона осигурителни вноски с целево предназначение. В искането се поддържа, че с новата редакция на чл. 169, ал. 4 ДОПК в нарушение на основните осигурителни права на гражданите и принципа за справедливост се въвежда автоматичен ред на погасяване на всички видове публични задължения по реда на тяхното възникване, като се отнема правото на задължените лица да определят сами кое свое публично задължение да покрият, ако нямат достатъчно парични средства за всички, а от това произтича и смесване на плащания на задължения от различен порядък – данъци и осигурителни вноски. Въпросът се разглежда както в аспекта на правоотношенията между наети лица и работодател, който същевременно е и техен осигурител, така и от гледна точка на неблагоприятните последици за самоосигуряващите се лица.

По отношение на покриване на просрочените публични задължения за данъци с частта от осигурителните вноски, която е за сметка на работниците, се поддържа конституционно закрепеният принцип за неприкосновеност на частната собственост. По отношение на самоосигуряващите се лица се посочва, че липсата на възможност за заявяване на реда на погасяване може да доведе до загуба на осигурителни права, тъй като за тази група лица се изисква реално внесени осигурителни вноски, а не дължимост за внасянето им, както е при наетите лица.

Групата народни представители аргументира нарушаването на целевия и фондовия принцип на организация на системите за социално и здравно осигуряване и с произтичащото от отмяната на чл. 179, ал. 1 ДОПК отпадане на специализирани подсметки, по които да постъпват съответните вноски, както и отмяната на ежедневното превеждане на вноските в съответните сметки на НОИ и НЗОК. Народните представители считат, че при променената правна уредба се създава реална възможност пенсионни и здравноосигурителни вноски, чието законово определено целево предназначение е финансирането на осигурителната система, да бъдат използвани за погасяване на данъчни задължения, а оттам и за дейности, които по закон се финансират от бюджета въз основа на постъпленията от данъци. Акцентира се, че срещу задълженията за социално и здравно осигуряване винаги стоят правата на осигурените лица, поради което изпълнението на тези задължения предопределя и възможността за реално използване на съответните права.

Вносителите на искането твърдят, че оспорените от тях законодателни промени накърняват основните права на гражданите по чл. 51 и чл. 52 от Конституцията, а именно правото на обществено осигуряване и правото на здравно осигуряване, както и че са несъвместими с принципа на правовата и социалната държава по смисъла на преамбюла на основния закон.

С определение от 9 април 2013 г. Конституционният съд е допуснал искането за разглеждане по същество. Със същото определение с оглед на предмета на делото като заинтересовани страни са конституирани: президентът на Република България, Министерският съвет, министърът на финансите, министърът на здравеопазването, министърът на труда и социалната политика, Върховният административен съд (ВАС), Националната агенция по приходите (НАП), Националният осигурителен институт (НОИ), Националната здравноосигурителна каса (НЗОК), Българската търговско-промишлена палата, Българската стопанска камара, Асоциацията на индустриалния капитал в България, Конфедерацията на работодателите и индустриалците в България, Конфедерацията на труда „Подкрепа“, Конфедерацията на независимите синдикати в България, Висшият адвокатски съвет, Съюзът на юристите в

България, Българският лекарски съюз, Институтът Отворено общество-София, и Институтът за модерна политика.

В изпълнение на предоставената им възможност писмени становища по делото са представили Министерският съвет, министърът на финансите, министърът на здравеопазването, министърът на труда и социалната политика, Върховният административен съд, Националната агенция по приходите, Националният осигурителен институт, Националната здравноосигурителна каса, Българската търговско-промишлена палата, Българската стопанска камара, Конфедерацията на работодателите и индустриалците в България, Конфедерацията на труда „Подкрепа“, Висшият адвокатски съвет, Съюзът на юристите в България.

В становищата на Министерския съвет, министъра на финансите, министъра на здравеопазването, министъра на труда и социалната политика, НАП, НОИ, НЗОК и Съюза на юристите в България се поддържа, че искането е неоснователно и се предлага да бъде отхвърлено.

Министерският съвет намира, че искането на групата народни представители в частта за установяване на противоконституционност на § 44, т. 5 от ПЗРЗИДЗДДС, с която е отменена ал. 1 на чл. 179 ДОПК, е недопустимо, а в останалата си част неоснователно. Първо, според становището възстановяването на действието на отменена от Народното събрание законова разпоредба като правна последица от проведен конституционен контрол е недопустимо. Второ, твърди се, че с определението по допускане неправилно е прието, че предметът на искането е § 44, т. 3, б. „а“ от ПЗРЗИДЗДДС, вместо самата разпоредба на чл. 169, ал. 4 ДОПК. По същество Министерският съвет се позовава на две установени със закон изключения от общото правилото за реда на погасяване на задълженията по изменената норма на ДОПК, а именно: съгласно чл. 159, ал. 4 от Кодекса за социално осигуряване (КСО) чл. 169, ал. 4 ДОПК не се прилага за осигурителни вноски за допълнително задължително пенсионно осигуряване, а съгласно чл. 41, ал. 2 от Закона за здравното осигуряване (ЗЗО) – за здравните осигуровки на самоосигуряващите се лица. Освен това се поддържа, че в националното осигурително законодателство е възприет принцип на гарантираност на осигурителните права независимо от изпълнението на задължението за внасяне на осигурителни вноски. На последно място Министерският съвет поддържа, че стабилността на държавния бюджет чрез висока събираемост на гарантирани приходи предполага от своя страна стабилност и на осигурителната система, защото съществуват способности за нейното дофинансиране (трансфери, субсидии) от централния републикански бюджет.

Министърът на финансите и Националната агенция по приходите също не подкрепят искането на 49-те народни представители от 41-вото Народно

събрание. Според тях принципът на погасяване на най-старото задължение, въведен с новата редакция на чл. 169, ал. 4 ДОПК, е най-обективен и избягва всякакви възможности за проява на „данъчно-осигурителен арбитраж“. Предоставянето на възможност за избор кое публично задължение се погасява не е конституционно прогласено право и такова право не би могло да се изведе пряко от чл. 51 и чл. 52 на Конституцията. Акцентира се, че именно с отпадане на съществуващото право на избор всички администрирани от НАП публични вземания се поставят в равностойно положение, без да се дава приоритет или привилегия на един бюджет за сметка на друг. Посочва се, че осигурителните права на работниците и служителите не се губят при неплащане на осигурителни вноски от техния работодател с оглед дефиницията на осигурено лице по § 1, ал. 1, т. 3 КСО. Относно самоосигуряващите се лица се сочи, че е предвиден специален режим за здравноосигурителните вноски, който запазва правото да заявят кое задължение погасяват. По отношение на социалноосигурителните вноски на същите лица правото на избор е премахнато по аргументи за техния дългосрочен характер и малък риск при забавяне на плащането им. Становищата посочват още, че оспорените разпоредби не водят да отмяна на задължението на НАП да превежда събраните осигурителни вноски по съответните сметки на НОИ и НЗОК. Последното е изрично предвидено в Наредбата за реда за внасяне и разпределяне на задължителните осигурителни вноски и вноските за фонд „Гарантирани вземания на работниците и служителите“ и се извършва веднъж месечно, като по този начин срокът се изравнява със срока по чл. 159, ал. 6 КСО и чл. 179, ал. 2 ДОПК за внасяне на вноските за допълнително задължително пенсионно осигуряване по сметката на съответния пенсионен фонд с оглед тяхната равнопоставеност. На последно място се изтъкват положителните ефекти на въведените законодателни изменения – намаляване на административната тежест, минимизиране на разходите за банкови комисионни, намаляване на ефективната данъчна тежест.

Министърът на здравеопазването и министърът на труда и социалната политика също считат искането за неоснователно. Министърът на здравеопазването сочи, че чл. 41, ал. 2 ЗЗО дерогира правилото на чл. 169, ал. 4 ДОПК, за да се гарантират здравните права на самоосигуряващите се лица. Посочва още, че невнасянето на осигурителни вноски от работодател не води до загубване на здравноосигурителни права на работници/служители съгласно чл. 109, ал. 4 ЗЗО. В становището на министъра на труда и социалната политика се поддържа, че социалноосигурителните права са гарантирани при хипотезата на невнасяне на дължими осигурителни вноски в съответния осигурителен фонд. Аргументира се, че предвидените в законодателството изключения от правилото на чл. 169, ал. 4 ДОПК са гаранции за ненакърняване на осигурителните права на определени групи лица, като им се запазва правото на избор кое задължение погасяват. В допълнение сочи положителните ефекти на законовите промени –

намаляване на административната тежест и такси за банкови преводи по отношение на бизнеса и гражданите.

Националният осигурителен институт също намира искането за неоснователно. Обосновава се с това, че осигурителните права са обвързани не с плащането на осигурителни вноски, а с наличието на данни, подадени от осигурителите по чл. 5, ал. 4, т. 1 КСО. Посочва, че е налице и друг защитен механизъм, а именно трансфери от централния бюджет.

Националната здравноосигурителна каса не изразява становище по същество, като заявява, че законовите промени не затрудняват дейността ѝ. Постъпилите осигурителни вноски се прехвърлят от НАП в сметката на НЗОК веднъж месечно по реда на Наредбата за реда за внасяне и разпределяне на задължителните осигурителни вноски и вноските за фонд „Гарантирани вземания на работниците и служителите”, а съгласно чл. 21, ал. 13 от Закона за държавния бюджет на Република България за 2013 г. при недостиг на средства в сметката на НЗОК разликата автоматично се покрива от централния бюджет.

Съюзът на юристите в България намира искането за неоснователно и поддържа, че изложените в него доводи са несъстоятелни. Поддържа, че правото на избор кое задължение да се погаси не е отменено, тъй като се запазва разпоредбата на чл. 169, ал. 3 ДОПК. Предвидените в специални закони изключения от правилото по чл. 169, ал. 4 ДОПК гарантират правата на самоосигуряващите се лица, а с премахването на ежедневното превеждане на осигурителните вноски се изравняват сроковете за превеждане на вноските за допълнително задължително пенсионно осигуряване и за превеждане на вноските за държавното обществено и здравно осигуряване.

Втората група становища, представени от Висшия адвокатски съвет, Върховния административен съд, Конфедерация на труда „Подкрепа“, Българската търговско-промишлена палата, Българската стопанска камара и Конфедерацията на работодателите и индустриалците в България, поддържат тезата за основателност на искането за обявяването на противоконституционност на оспорените разпоредби.

Върховният административен съд изразява становище, че искането е основателно и че сочените законови разпоредби са противоконституционни. Посочва, че чл. 51 и чл. 52 от Конституцията са норми без пряко приложение, като на държавата е вменено задължението да предвиди (в смисъл да създаде) по законодателен път система на обществено осигуряване, както и задължението да гарантира конкретната реализация на осигуряването в неговите различни форми, когато условията за получаване на съответните плащания са настъпили. Следователно Конституцията изисква от законодателя да се въздържа от актове, които накърняват даденото, вече осъществено от гледище на фактически състав,

право. Под недопустимост на накърняването следва да се разбира както въздействие върху съответното право въобще, така и въздействие върху някой от неговите компоненти. В този смисъл се цитира Решение № 12/1997 г. по к.д. № 6/1997 г. на Конституционния съд (КС). Достига се до извода, че противоконституционността на отмяната на чл. 179, ал. 1 ДОПК се изразява в премахване на гаранциите за осъществяване на финансирането на здравната и осигурителната системи, които Конституцията изисква от държавата да създаде, развие и поддържа. С премахването на законово регламентирания ред за администриране на постъпленията от задължителните осигурителни вноски и при липсата на други ясно дефинирани правила се създава неяснота относно разпределянето на постъпилите осигурителни вноски, докато в организацията на двете системи следва да съществува категорична определеност кои плащания в резултат на кои приходи възникват и за покриването на кои обществени нужди ще бъдат разходвани. Посочва се Решение № 5/2000 г. по к.д. № 4/2000 г. на КС, съгласно което задължителното пенсионно осигуряване е организирано на разходопокривен принцип. Върховният административен съд поддържа, че нормата на чл. 169, ал. 4 ДОПК също е противоконституционна. Публичните задължения, макар и подведени под общо наименование с горепосочената разпоредба, представляват коренно различни по характер, същност и вид плащания на задължените лица към държавата. Те почиват на различни правни основания и имат различни правни последици. Основният закон ясно разграничава основните права в отделните конституционни разпоредби на чл. 51, чл. 52 и чл. 60, като това императивно налага регламентирането на три отделни групи обществени отношения, на три отделни групи права и задължения: правото на здравно осигуряване срещу правото на здравна вноска, правото на социално осигуряване – срещу осигурителна вноска, правото на труд, доходи, развиване на бизнес и прочее трудова и икономическа активност – срещу плащане на данъци. Нещо повече, посочва се практика на Конституционния съд, според която осигурителните вноски нямат характер на данък, защото срещу тях осигуреното лице получава права на съответни престации, докато данъкът е държавно вземане, което се дължи безвъзмездно – Решение № 5/2000 г. по к.д. № 4/2000 г. на КС. Наличието на един единствен общ белег, а именно публичноправния характер на задълженията, не обосновава извършената законодателна промяна, която създава възможност внесени здравни и осигурителни вноски да покриват данъчни задължения. Чрез заплащането на вноските задължените лица обезпечават финансирането на двете системи, докато режимът на чл. 169, ал. 4 ДОПК лишава плащанията от тяхното предназначение и положителните правни последици, търсени чрез тях в полза на осигурените лица. Оспорената разпоредба застрашава функционирането на осигурителната и здравноосигурителната системи и води до обслужване на чисто фискални интереси, но при противоконституционен ред и условия. В допълнение ВАС изцяло подкрепя аргументацията, изложена в искането, относно статуса на

самоосигуряващите се лица и създалата се за тях реална опасност от загуба на осигурителни права.

Българската търговско-промишлена палата (БТПП) и Конфедерацията на работодателите и индустриалците в България (КРИБ) също намират искането за основателно. БТПП излага съображения, че публичноправният характер на осигурителните вноски не ги приравнява на данъчни задължения, че общата им характеристика като публични задължения е във връзка с тяхното събиране, но не уеднаквява правната им природа. Цитира се Решение № 8/2012 г. по к.д. № 16/2011 г. на КС, съгласно което нарушаването на фондовата организация на осигурителните средства представлява по същество нарушаване на икономическата основа на държавата. Изтъква се и аргумент за нарушаване на неприкосновеността на частната собственост. КРИБ също подкрепя искането и го счита за основателно. Според нея е недопустимо отклоняването на социалноосигурителни и здравноосигурителни вноски за покриване на други публични задължения, тъй като това нарушава фондовия принцип на функциониране на осигурителната система. Изразяват се доводи, че законодателното решение нарушава и принципа на свободна стопанска инициатива, закрепен в чл. 19 от Конституцията, тъй като държавата създава неравноправие и улеснение за себе си, като отнема правото на стопанските субекти да определят сами кое свое задължение да покрият първо. На последно място се сочи, че е нарушен принципът на правовата държава поради създаване на взаимноизключващата и непоследователна правна уредба.

Българската стопанска камара изразява становище, че законодателната промяна опростява механизма за събиране на публични вземания, но по неприемлив начин, като посочва негативните последствия за бизнеса и гражданите – риск от загуба на осигурителни права и блокиране на възстановяването на ДДС при регламентираното пренасочване на плащания за погасяване на стари задължения.

Конфедерацията на труда „Подкрепа“ и Висшият адвокатски съвет също намират искането за основателно. Според Конфедерацията законодателните изменения нарушават основополагащия конституционен принцип на финансиране на осигурителната система на България. Според Висшия адвокатски съвет нормативно въведеният автоматизиран начин на разпределение на внесените суми води до пренасочване на суми от един субект към друг в рамките на данъчните задължения. В допълнение се излага, че законодателната промяна нарушава свободната стопанска инициатива, тъй като създава правна несигурност по отношение на регистрираните по ЗДДС лица.

Останалите конституирани заинтересувани страни в дадения им срок не са представили писмени становища по делото.

Конституционният съд, като обсъди доводите, изложени в искането и тези в постъпилите по делото писмени становища, за да се произнесе, взе предвид следното:

Особеното в случая е, че с искането се поставя въпросът за установяването на противоконституционност на две точки от § 44 от ПЗР на ЗИДЗДДС, с едната от които се изменя, а с другата се отменя разпоредба на ДОПК (обн., ДВ, бр. 94/2012 г., в сила от 1.01.2013 г.).

Всеки закон за изменение и допълнение на закон е нормативен акт, който обективно съществува в правния мир. Разпоредбата на чл. 149, ал. 1, т. 2 от Конституцията не предвижда изключения, поради което такъв закон може да бъде обект на самостоятелен контрол. В този смисъл е и Тълкувателно решение № 22/1995 г. по к.д. 25/1995 г., в което изрично е посочено, че закон за изменение или допълнение на закон не само че подлежи на конституционен контрол, но установяването на противоконституционност на атакуваните текстове възстановява действието на разпоредбата, която е отменена или изменена. Следователно в правомощията на Конституционния съд е да се произнася по въпросите за конституционността и на закон за изменение и допълнение на законови текстове, съответно – за отмяната им.

I. Искането за обявяване на противоконституционност на § 44, т. 5 от ПЗРЗИДЗДДС, с която е отменена ал. 1 на чл. 179 ДОПК (обн., ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.), Конституционният съд приема за основателно.

Редакцията на разпоредбата преди отмяната е била следната: „Внесените в Националната агенция за приходите вноски се прехвърлят в съответните сметки на Държавното обществено осигуряване в Националния осигурителен институт, в набирателната сметка на Националната здравноосигурителна каса и фонд „Гарантирани вземания на работниците и служителите“ до края на всеки работен ден.” Според вносителите с отмяната й плащанията на всякакви публични задължения на лицата, които подлежат на установяване от НАП, включително за данъци от всякакъв вид и осигурителни вноски за здравно и пенсионно осигуряване, ще продължат да постъпват в данъчно-осигурителната сметка по чл. 87 ДОПК на регистрираните в НАП лица, без обаче така направените целеви плащания, включително осигурителни вноски (социални и здравни) да бъдат разпределяни чрез преводи в отделни специализирани подсметки, което води до пряко нарушаване на принципа на целевото предназначение на здравните и осигурителните вноски, а оттам и на принципите на финансиране на осигурителната система в България.

Конституционният съд също така приема, че данъчните плащания и вноските за социалното и здравното осигуряване почиват на различно правно основание и пораждат различни правни последици. Въпреки че и двете категории

представляват публични вземания на държавата, те имат различна правна природа. Същите имат различен характер и предназначение. Основните различия между тях се проявяват както при финансовите източници за набирането им, така и в управлението и разходването на тези средства. Разходите за здравното и социалното осигуряване се покриват от набраните при условията на задължителност специални социални и здравни фондове (Решение № 5/2000 г. по к.д. № 4/2000 г., Решение № 8/2012 г. по к.д. № 16/2011 г.). Осигурителните вноски нямат характер на данък, защото срещу тях осигуреният получава право на съответни престации, докато данъкът е държавно вземане, което се дължи безвъзмездно (Решение № 5/2000 г. по к.д. № 4/2000 г.).

Правото на здравно осигуряване по чл. 52, ал. 1 от Конституцията е от изключително значение за живота на гражданите, поради което Конституцията го регламентира като тяхно основно право. То е неотменимо (чл. 57, ал. 1 от Конституцията). Неговото съществуване следва пряко от Конституцията като върховен закон и от непосредственото действие на нейните разпоредби (Решение № 8/2012 г. по к.д. № 16/2011 г.). Безспорно същото се отнася и за правото на обществено осигуряване и социално подпомагане, прогласено от чл. 51, ал. 1 от Конституцията (Решение № 5/2000 г. по к.д. № 4/2000 г.).

Конституцията не конкретизира реда и начина на практическо прилагане на посочените социални права. За реализирането им трябва да се погрижи държавата чрез предприемането и извършването на необходимите действия за създаване на нормативна система за обществено осигуряване. (Решение № 5/2000 г. по к.д. № 4/2000 г.).

Конституцията изисква законодателят да предвиди и съответните гаранции за реализиране на конституционно закрепените права, както и да се въздържа от приемането на актове, които могат да ги накърнят. Държавата е длъжна да гарантира и защитава социалните права, а не да създава юридически пречки за осъществяването им (Решение № 14/2000 г. по к.д. № 12/2000 г.). Конституционноправната защита включва както задължението на държавата да създаде законова система на обществено осигуряване, така и задължение да гарантира реализация на осигуряването в неговите различни форми, когато условията за получаване на съответните плащания са настъпили.

Конституцията определя българската държава като правова. В основата на правовата държава стоят конституционализмът и законността. Точното спазване на Конституцията и законите е основен неин белег. Законите трябва да изразяват конституционно закрепените принципи и да предлагат справедливи и социално оправдани решения в рамките на регулираната материя. Правилото на чл. 4, ал. 1 от Конституцията е основно начало на конституционния ред, основата на правното регулиране на всички обществени отношения, а понятието за правовата държава включва несъмнено изискването за ясно, точно определяне на органите

и техните функции и взаимоотношения (Решение № 17/1997 г. по к.д. № 10/1997 г.; Решение № 13/2010 г. по к.д. № 12/2010 г.).

Несъвършенството на закона и противоречието между неговите норми нарушават принципа на чл. 4, ал. 1 от Конституцията. Този конституционен принцип би могъл да се спази само ако съдържащите се в нормативните актове разпоредби са ясни, точни и непротиворечиви. Иначе те не биха били годни да регулират основните обществени отношения (Решение № 9/1994 г. по к.д. № 11/1994 г.; Решение № 5/2002 г. по к.д. № 5/2002 г.; Решение № 4/2010 г. по к.д. № 1/2010 г.; Решение № 8/2012 г. по к.д. № 16/2011 г.). В настоящия случай следва да се даде отговор на въпроса, нарушени ли са принципите на финансиране на здравната и осигурителната система както в приходната, така и в разходната ѝ част, и води ли това до нарушаване на гаранциите за реализиране на основни конституционни права на гражданите.

Отмененият текст на чл. 179, ал. 1 ДОПК е изисквал постъпилите средства в Националната агенция за приходите, т.е. вноски за социално и здравно осигуряване, да се прехвърлят в съответните сметки на Държавното обществено осигуряване(ДОО) в НОИ, а именно в набирателната сметка на НЗОК и фонд „Гарантирани вземания на работниците и служителите“ до края на всеки работен ден. По този начин ясно са били разграничени начините на целево събиране на отделните публични вземания и съответното им разпределение по отделни набирателни сметки за финансиране на социалните и здравноосигурителните фондове.

В мотивите на няколко свои решения Конституционният съд прави разграничение между бюджетни средства и средства с целево предназначение. Това не е случайно и има основание, доколкото е различен правният режим на двата вида средства. Става въпрос за различия както от гледна точка на набирането, така също и при разходването на тези средства (Решение № 14/2000 г. по к.д. № 12/2000 г. и Решение № 8/2012 г. по к.д. № 16/2011 г.).

С премахването на разпоредбата на чл. 179, ал. 1 ДОПК в нарушение на принципа на правовата държава се създава неяснота къде постъпват и как се разпределят целево платените от задължените лица осигурителни вноски, тъй като всички те постъпват по единна, обща данъчно-осигурителна сметка. Смесването на осигурителните вноски помежду им, както и с постъпленията от данъци, създава определен риск практически да не бъдат използвани по предназначението, за което са внесени. Според Конституционния съд последвалата от извършената законодателна промяна липса на разграничаване на публични вземания с различен характер (данъчни и осигурителни) създава реални предпоставки за накърняване на конституционно установените права на гражданите на социално и здравно осигуряване. Право и задължение на законодателя е да предвиди реда за събиране и разходване на социалните и

здравноосигурителните вноски, но това трябва да бъде направено чрез ясни и недвусмислени правила, които изключват възможността дължимите по закон средства да бъдат разходвани не по предназначение. Конституционният съд констатира, че в случая с отмяната на чл. 179, ал. 1 ДОПК отпадат законови гаранции за реализиране на правото на социално и здравно и осигуряване. Това е така, защото се допуска смесване на източниците на финансиране на осигурителните фондове и това неминуемо ще се отрази и на разходната им част, а оттам и на осъществяването на конституционно гарантираните права на социално и здравно осигуряване.

Отмяната на чл. 179, ал. 1 ДОПК не води до отпадане на нормативното задължение на НАП да извършва преводи от постъпленията за публичните вземания, включващи и събраните осигурителни вноски, към сметките на НОИ и НЗОК. Това е предвидено в Наредбата за реда за внасяне и разпределяне на задължителните осигурителни вноски и вноските за фонд „Гарантирани вземания на работниците и служителите”. Извършва се веднъж месечно, като този срок е синхронизиран със сроковете по чл. 159, ал. 6 КСО и чл. 179, ал. 2 ДОПК за внасяне на вноските за допълнително задължително пенсионно осигуряване по сметката на съответния пенсионен фонд.

Видно е, че подзаконовата уредба за превеждане на постъпилите суми по сметките на осигурителните фондове не дава достатъчна гаранция, а създава опасност от накърняването на съответните социални права.

Предвид фондовия принцип на организация на системите на социално и здравно осигуряване трябва да съществуват ясни правила, гарантиращи стабилитет относно това извършваните плащания от двете социални системи от какви приходи се покриват, а не само как ще бъдат разходвани.

Съображения за целесъобразност, като намаляването на административната тежест, минимизирането на разходите за банков комиссионни, намаляването на ефективната данъчна тежест и други, изложени в някои от становищата, не могат да обосноват отмяната на вече съществуващи законови гаранции за реализиране на конституционни права. Основен конституционен принцип е, че едни интереси на обществото не могат да служат като основание за ограничаване на основни конституционни права дори и на един отделен гражданин, а възможните изключения са допустими само при условията на чл. 57, ал. 3 от Конституцията (Решение № 14/2000 г. по к.д. № 12/2000 г.).

Отмяната на чл. 179, ал. 1 ДОПК обуславя и отпадането на задължението на НАП ежедневно да внася постъпилите задължителни осигурителни вноски по съответните фондове. С това възниква очевиден дисбаланс и се създава състояние на правна несигурност, което е несъвместимо с принципа на правовата държава по чл. 4, ал. 1 от Конституцията. Фиксирането на срока за извършване

на преводите в различни по степен нормативни актове означава конституционно недопустимо неравно третиране на различните осигурителни системи – обществената и частната.

II. Искането за установяване на противоконституционност на § 44, т. 3, б. „а“ от ПЗРЗИДЗДДС, с която е изменена ал. 4 на чл. 169 ДОПК (обн., ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.), Конституционният съд счита за основателно.

Разпоредбата на чл. 169, ал. 4 ДОПК до промяната гласи: „Задълженията за данъци се погасяват по реда на възникването им, а когато се отнасят за една и съща година, лицето има право да заяви кое от тях погасява.” След промяната същата разпоредба е със следното съдържание: „Когато длъжникът има няколко публични задължения, установявани от Националната агенция за приходите, които не е в състояние да погаси едновременно до започване на принудителното им събиране, погасява се задължението, на което срокът за плащане изтича най-рано, освен ако в закон не е предвидено друго. Ако срокът за плащане на две или повече публични задължения изтича на една и съща дата, те се погасяват съразмерно.”

Докато в старата редакция на ал. 4 от чл. 169 ДОПК се определя режимът на погасяване само на задълженията за данъци, с атакуваната промяна същият режим се въвежда по отношение на всички публични вземания, включително за задължителните социални и здравни вноски.

По-горе бяха посочени различията в правната природа на данъците и осигурителните вноски, както и че е недопустимо да се създава правна уредба, която застрашава упражняването на конституционно установени права, в случая на социално и здравно осигуряване. Още повече, като се има предвид и фондовия характер на социалното и здравното осигуряване. Въпреки различията помежду им те си остават публичноправни по своя характер и следователно спрямо тях не могат да намерят приложение правилата на частноправните отношения.

Фондовете са форма за натрупване на средства в системата на финансите и обособяването на тези средства с оглед на определена цел. Същността на фонда може да се определи като свързване на дадена категория източници на финансови средства с дадено направление за тяхното разходване. Важно е да се подчертае, че приходите, които се свързват с него, са ресурси само на фонда и за други цели те не могат да се отклоняват (Решение № 8/2012 г. по к.д. № 16/2011 г.).

При разходопокривната система приходите се набират преди всичко от плащаните осигурителни вноски. При тази система всеки от фондовете има специфични източници, от които набира средства, и специфични цели, за които

се разходват събраните такива. Недопустимо е отклоняването на средства, предназначени за един фонд, и тяхното насочване в друг фонд.

Упражняването на правата и изпълнението на задълженията по набиране на осигурителни средства гарантира реализирането на социалните права. Обстоятелството, че осигурителните вноски се превеждат не пряко по сметките на осигурителните фондове, управлявани от съответния осигурителен орган (НОИ, НЗОК), а се събират от НАП, не променя надлежната страна по правоотношението по набиране на средства. НАП служи единствено като посредник, замислен като гаранция за по-ефективно събиране на осигурителни вноски с цел намаляване на административната тежест за гражданите и стопанските субекти. Регламентираният с ДОПК общ ред за събиране обаче не може и не трябва да води до смесване на правната природа на публичните задължения и по този начин да застрашава реализирането на конституционно закрепени основни права на гражданите. С параграф 44, т. 3, б. „а“ от ПЗР на ЗИДЗДДС се създава реалната възможност плащането за погасяване на задължение за осигурителна вноска да послужи за погасяване на задължение за данъци. Двата вида публични задължения, каквито са осигурителните и данъчните задължения, се развиват в рамките на различни публичноправни отношения. Осигурителното правоотношение по натрупване на средства по осигурителните фондове е между осигурителя и осигурителния орган и то е основна предпоставка за надлежната реализация на конституционно закрепеното субективно публично право на социално осигуряване, като събраните средства имат точно определено целево предназначение.

И двата вида вноски – за здравно осигуряване и за обществено осигуряване, имат специално законово регламентирано и целево предназначение – да финансират здравната и осигурителната системи. От данъчните постъпления се финансират дейности, които по закон се покриват от държавния бюджет. Срещу задълженията за социално и здравно осигуряване стоят права, които са конституционно гарантирани на задължените лица. В този смисъл всяко едно лице трябва да знае във всеки един момент дали е изпълнило вмененото му от закона задължение, респективно дали може да реализира правата, които изпълнението на задълженията му гарантира.

С въвеждането на изменението на чл. 169, ал. 4 ДОПК платецът на публичното задължение е лишен от възможността да посочи кое свое задължение погасява – за данъци или за осигурителни вноски. Крайният извод и пряка последица от въвеждането на новите правила за погасяване на всички публични задължения с оспорения изменен текст на чл. 169, ал. 4 ДОПК е противоконституционност.

С приетото изменение на чл. 169, ал. 4 ДОПК се създава възможност за пренасочване на платени вноски за социално и здравно осигуряване за

погасяване на данъчни задължения. Това личи особено ясно в случаите, при които работодателите удържат и внасят тези вноски от възнаграждението и за сметка на осигурените лица. В този случай, ако работодателят, т.е. осигурителят, има непогасени и изискуеми задължения за данъци, то удържаните от възнаграждението на служителите му суми, които ще бъдат внесени по тази единна сметка, могат да бъдат отнесени от НАП за погасяване на по-рано възникналите данъчни задължения на работодателя. Действително в националното осигурително законодателство е възприет принцип на гарантираност на осигурителните права независимо от изпълнението на задължението за внасяне на осигурителни вноски. Невнасянето на осигурителни вноски от работодател също не води до загубване на здравноосигурителни права на работници/служители съгласно чл. 109, ал. 4 ЗЗО. В случая обаче са нарушени основните принципи на функциониране и финансиране на осигурителните системи, които, както е посочено по-горе, са изградени на фондов принцип. Възможността за дофинансиране в случая на осигурителната система е ирелевантна.

Вярно е и това, че са налице изключения от общото правило за реда на погасяване по изменената норма на ДОПК. Тези изключения бяха разширени преди приключването на настоящото конституционно производство. По силата на създадената нова алинея 5 на чл. 7 КСО (обн., ДВ, бр. 109/2013 г.) оспореният нов ред за разпределение на постъпилите в НАП средства за погасяване на данъчни и осигурителни задължения (т.нар. „единна сметка“), когато са недостатъчни за да покрият задълженията изцяло, е изключен за всички самоосигуряващи се лица по смисъла на чл. 5, ал. 2 КСО, както и по отношение на лицата по чл. 4, ал. 9 КСО (съпрузите на задължително осигурените за инвалидност поради общо заболяване за старост и за смърт, регистрирани като упражняващи свободна професия и/или занаятчийска дейност или като земеделски производители и тютюнопроизводители, когато с тяхно съгласие участват в упражняваната от тях трудова дейност). Съгласно чл. 159, ал. 4 КСО общото правило по чл. 169, ал. 4 ДОПК не се прилага и за осигурителни вноски за допълнително задължително пенсионно осигуряване. Според Конституционния съд обаче това, че изменението не обхваща някои видове дължими вноски не може да бъде аргумент в полза на неговата конституционосъобразност като цяло. За уважаване на искането е достатъчно разпоредбата да нарушава предписанията на основния закон, дори и да се отнася само за един вид плащане, а в случая са застрашени осигурителните права на значителна група осигурени лица.

Съдът констатира също, че разпоредбата на чл. 169, ал. 4 ДОПК предизвиква противоречия и неясноти в закона, доколкото с нея се смесват различни основания за възникване на правоотношения (данъчни и осигурителни). Това положение е в противоречие с принципа на правовата

държава, който изисква от законодателя да не допуска създаването на взаимноизключваща се правна уредба (Решение № 10/2009 г. по к.д. № 12/2009 г.).

В заключение съдът намира, че § 44, т. 3, б. „а“ и т. 5 от преходните и заключителните разпоредби на Закона за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност (обн., ДВ, бр. 94/2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) противоречат на Конституцията. Оспорените разпоредби са несъвместими с разбирането за съдържанието на принципа на правовата държава (чл. 4, ал. 1 от Конституцията), съгласно който управлението на държавата се осъществява при точно спазване на Конституцията и законите на страната. Част от това разбиране са изискванията за правна сигурност и предвидимост на правното регулиране. Освен това, като дават възможност да се прехвърлят средства с целево предназначение (за погасяване на социални и здравни вноски) към държавния бюджет за погасяване на данъчни задължения, оспорените разпоредби осуетяват реализацията на основни права и законни интереси на гражданите по чл. 51, ал. 1 и чл. 52, ал. 1 от Конституцията.

С влизането в сила на настоящото решение се възстановява действието на предходната редакция на чл. 169, ал. 4 ДОПК и отменената разпоредба на чл. 179, ал.1 ДОПК.

Конституционният съд, мотивиран от изложените аргументи, на основание чл. 149, ал. 1, т. 2 от Конституцията и чл. 22, ал. 1 от Закона за Конституционен съд

РЕШИ:

Обявява за противоконституционни § 44, т. 3, б. „а“ и т. 5 от преходните и заключителните разпоредби на Закона за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност (обн., ДВ, бр. 94/2012 г.), с които е изменена разпоредбата на чл. 169, ал. 4 и отменена разпоредбата на чл. 179, ал. 1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (обн., ДВ, бр. 105/2005 г., последно изм. и доп., ДВ, бр. 1/2014 г.).

Съдиите Благовест Пунев и Румен Ненков са подписали с особено мнение решението в частта му по § 44, т. 3, б. „а“ и са представили становище по мотивите за обявяване на противоконституционност на § 44, т. 5.

Председател: Димитър Токушев