

КОНСТИТУЦИОНЕН СЪД

Вх. № 85/20
Дата 20. Март 2020



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
МИНИСТЕРСКИ СЪВЕТ

№ 01.03-10
20.03. 2020 г.

ДО

ПРЕДСЕДАТЕЛЯ НА
КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД

г-н БОРИС ВЕЛЧЕВ

УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН ВЕЛЧЕВ,

Изпращам Ви становището на Министерския съвет по конституционно дело № 14 за 2019 г., одобрено с Решение №186..... на Министерския съвет от 2020 г.

МИНИСТЪР-ПРЕДСЕДАТЕЛ:

(Бойко Борисов)



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
МИНИСТЕРСКИ СЪВЕТ

ДО

КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД
НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

СТАНОВИЩЕ

на Министерския съвет
по конституционно дело № 14 за 2019 г.

УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН ПРЕДСЕДАТЕЛ,
УВАЖАЕМИ ГОСПОЖИ И ГОСПОДА КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,

С определение на Конституционния съд от 11 февруари 2020 г. по конституционно дело № 14 за 2019 г., образувано по искане на Висшия адвокатски съвет за установяване противоконституционност на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС), сме конституирани като заинтересована страна по делото. В искането се излагат съображения в подкрепа на твърдените противоречия на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с чл. 4, ал. 1 и 2, чл. 5, ал. 4, чл. 6, ал. 2, чл. 17, ал. 3, чл. 19, ал. 2 и чл. 60, ал. 1 от Конституцията.

Според Висшия адвокатски съвет чрез създадения с разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС режим неизпълнението на задължението за регистрация в законово определения срок от данъчно задълженото лице, в хипотезата на чл. 96, ал. 1, изр. 2 от ЗДДС, се третира от законодателя като данъчно събитие, което има за последица „изземване на доход под формата на невъзстановим данък върху добавената стойност“. Искателят твърди, че това

законодателно решение, от една страна, нарушава конституционно установените принципи на равенство пред закона и създаването на еднакви правни условия за извършване на стопанска дейност (уредени съответно в чл. 6, ал. 2 и чл. 19, ал. 2 от Конституцията), а от друга страна, противоречи на принципа на неприкосновеност на частната собственост (чл. 17, ал. 3 от Конституцията). Твърди се противоречие с чл. 5, ал. 4 от Конституцията на Република България. Посочва се нормата на чл. 249 от Договора за създаване на европейската общност и чл. 15, ал. 2 от Закона за нормативните актове, както и че Директива 2006/112/ЕО и принципите за неутралитет на ДДС и за недискриминационния му характер влизат в колизия с чл. 102, ал. 4 от ЗДДС. Вносителят на искането счита, че тъй като неизвършването на задължителна регистрация не е изрично посочено от законодателя в чл. 25 от ЗДДС, където изчерпателно са изброени данъчните събития, то оспорената разпоредба влиза в противоречие с останалите разпоредби от закона, което нарушава принципите на „непротиворечивост“, „последователност“ и „предвидимост“ на нормативните актове. В искането се излагат доводи, че ако данъчно задължено лице 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 и че „създадените с чл. 102, ал. 4 наказателни по своя характер разпоредби противоречат драстично на принципа за данъчен неутралитет, тъй като според разпоредбата облагането на редица доставки зависи единствено от подаването на заявление за регистрация по ЗДДС...“.

Не подкрепяме искането по следните съображения:

Относно твърденията за нарушения на чл. 4, чл. 6, ал. 2 и чл. 19 от Конституцията

Според Висшия адвокатски съвет *„трансформирането на необлагаема доставка в облагаема единствено поради пропуск да се спази законово определение 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“*. Твърдението, че с оспорваната като противоконституционна норма се трансформира необлагаема доставка като облагаема е неправилно.

Основният принцип при определяне на данъчните задължения по ДДС е, че те възникват с настъпването на данъчно събитие. Съгласно чл. 25 от ЗДДС: *„Данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица, вътреобщностното придобиване, както и вносът на стоки по чл. 16.“* От своя страна моментът на възникване на данъчното събитие е посочен в ал. 2-11 на чл. 25. В общия случай това става *„на датата, на която е прехвърлено правото на собственост върху стоката или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, или на датата, на която услугата е извършена“*. Основната правна последица от възникване на данъчното събитие е това, че **на датата на възникването на данъчното събитие възниква юридическият факт, по силата на който се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС.** В този смисъл е и чл. 62 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директива 2006/112/ЕО): *„за целите на настоящата директива: 1. „данъчно събитие“ означава обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС; 2. ДДС става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето - платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен“*. В нормата на оспорваната ал. 4 на чл. 102 от ЗДДС няма отклонение от този принцип, тъй като според нея данък се дължи **от момента, в който се надхвърли прагът от 50 хил. лв.**, което е напълно в съответствие с целите на ЗДДС и Директивата. След като обект на облагане съгласно чл. 2 от ЗДДС е доставката на стоката или услугата, то логично е данъкът да се дължи от момента, в който облагаемият оборот достигне прага от 50 хил. лв. Оспорваната като противоконституционна норма на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС посочва, че: *„За определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ, когато то 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." Моментът на изискуемост на данъка е недвусмислено определен в чл. 63 от Директивата - **данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени**. Във връзка с това е неоснователен аргументът, че за нормата на ал. 4 на чл. 102 липсва уредено в чл. 25 от ЗДДС данъчно събитие и това противоречи на принципите на правовата държава и на Директива 2006/112/ЕО. Също така, оспорваната като противоконституционна ал. 4 на чл. 102 не „трансформира“ необлагаема доставка в облагаема, тъй като нормата ясно посочва, че се дължи данък за облагаемите доставки, с които се надхвърля облагаемият оборот от 50 000 лв.

Твърди се, че драстичната разлика в законово определените срокове за регистрация по ДДС предпоставя условия за неравно третиране на данъчно задължените лица без това да бъде оправдано. Не споделяме доводите на подателя на искането. На първо място задължението и сроковете за задължителна регистрация са определени в чл. 96 от ЗДДС, която разпоредба не се оспорва като противоконституционна. На следващо място, диференциацията в режима на регистрация е легитимна и оправдана, като разликата в режима на регистрация не поставя данъчно задължените лица „в условия, които са драстично по-различни“, както се твърди в искането. Съгласно чл. 96, ал. 1, изр. първо: „*Всяко данъчно задължено лице, което е установено на територията на страната, с облагаем оборот 50 000 лв. или повече за период, не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец, е длъжно в 7-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон.*“, а изречение второ регламентира, че: „*Когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, лицето е длъжно да подаде заявлението в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът.*“ Както е видно от мотивите към Решение № 656 за одобряване на законопроект на Министерския съвет от 2017 г., с който са направени предложения за изменения в чл. 96 и 102, новите правила

в чл. 96, касаещи регистрацията, имат за цел да противодействат на лицата, които избягват регистрация по ЗДДС при извършване на облагаема дейност за определен период от годината (осъществяване на дейност в сезонни обекти в рамките на 2-3 месеца годишно). От данните, представени от Националната агенция за приходите се установява, че е голям относителният дял на лицата, подаващи заявление за задължителна регистрация по ЗДДС, чиито оборот преди да бъдат регистрирани надхвърля поне два пъти прага от 50 хил. лв., а в някои случаи надхвърля 1 млн. лв. Това означава, че тези лица са натрупали огромната част от оборота си в месеца преди регистрацията. По оценка, направена на базата на извадка от данните за подадените заявления, приблизително делът на лица с оборот към края на месеца, предхождащ датата на заявлението за регистрация, между 50 и 100 хиляди лева е 53,5 на сто, между 100 и 500 хиляди е 34 на сто, а на тези с оборот над 500 хил. лева към същата дата е 12,5 на сто. Горното налага и намаляването на срока за подаване на заявление за регистрация. Предвид това, че всяко данъчно задължено лице следи за възникване на задължение за регистрация ежемесечно към края на месеца и подаването на заявление става въз основа именно на установения в последния ден на месеца оборот, не е налице значимо увеличаване на административната тежест, като в същото време ще се ускори регистрацията и ще се намалят необложените с данък обороти, със законопроекта се предлага съкращаване от 14-дневен на 7-дневен на срока за подаване на заявление, в случаите на възникване на основание за регистрация по закона. Предвидената мярка за лицата по чл. 96, ал. 1, изр. второ да се регистрират в 7-дневен срок от настъпването на прага от 50 хил. лв. не утежнява неоправдано тези субекти, тъй като по-високите обороти или по-интензивните сделки в кратък период предполагат по-стриктна отчетност, по-строга фискална дисциплина и своевременно уведомяване на данъчната администрация за достигнатия минимален за регистрацията законово определен праг.

По своята същност нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е специална (така и Решение № 2166 от 11.02.2020 г. на Върховния административен съд, Първо отделение, по адм. дело № 9939/2019 г.) по отношение на случаите, когато е подадено в срок искане за регистрация, и в случаите на чл. 102, ал. 3

от ЗДДС, уреждащ хипотезата на неподаване в срок на декларация за регистрация извън приложението на чл. 96, ал. 1, изр. 2, но това не прави нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС противоконституционна. Законодателят е предоставил в тези случаи буферен период от момента на надвишаването на оборота над 50 хил. лв. до момента на регистрацията, за който период не се начислява ДДС, което е в отклонение от принципа на изискуемост на данъка от момента на доставката или услугата, но то е оправдано, тъй като това е кратък технологичен срок и е в интерес на данъчно задължените лица, а в случаите по чл. 96, ал. 1, изр. 1 се касае за лица, достигнали облагаемия оборот от 50 хил. лв. в рамките на 12 месеца, поради което вероятният оборот в този кратък срок не предполага значителен размер неначислен данък. Този подход обаче не може да се прилага в случаите по чл. 96, ал. 1, изр. 2, когато лицата не са подали заявления за регистрация в срок при извършването на големи сделки в малък период и при сезонни интензивни дейности, тъй като докато тези субекти се регистрират се достига до избягване на плащането на значителни суми, а и макар и регистрирани впоследствие, с оглед на сезонния или временен характер на дейността техният оборот намалява и липсата на нови сделки води до неприложимост и до неплащане на ДДС, въпреки че в периода назад съответните дружества, както бе нагледно посочено по-горе, са достигнали до големи, изискващи регистрация и облагане, обороти. Самият характер на дейността им, предполагащ по-високи обороти в кратък период, съчетано с неподаване на заявления за регистрация в срок, изисква пълно приложение на принципа по чл. 63 от Директивата за изискуемост на данъка в момента на извършване на облагаемите доставки/услуги. Във връзка с това различното третиране е легитимно и оправдано и е с единствената цел прилагане на закона спрямо всички субекти. Диференциацията не е дискриминационна, а въвежда точното и справедливо прилагане на Закона за ДДС, т.е. чрез диференциацията се въвежда равнопоставеното третиране на всички субекти. Така и в Решение № 6 на Конституционния съд от 2010 г. по конституционно дело № 16 от 2009 г.: „Принципът на равенство е равенство пред закона. Това, че за едно и също право или задължение законът предвижда диференциация, не означава нарушаване на конституционния принцип за равенство пред закона. Диференциацията се основава на определен критерий и на него отговарят от

една група всички субекти. Тази диференциация в по-голяма степен отчита и въвежда в закона точното и справедливо приложение на равенството. Равенството пред закона не е еднаквост за всички субекти на едно право или задължение. Без диференциация не биха могли да се отчитат обективните и субективните различия, изискващи нееднаква правна уредба, за да се постигне равенство пред закона. Уредбата на правата и задълженията на гражданите в Конституцията и тяхната детайлна уредба в другите нормативни актове се изгражда на основата на диференцираност, за да се постигне необходимата справедливост чрез равно третиране. Въпросът за избора на критерия при диференциране по групи на субектите е въпрос за социална, икономическа и политическа целесъобразност, като критерият трябва да е закрепен в закона или да може да бъде изведен от съответната правна уредба. Следователно задължението за регистрация по ЗДДС става по икономически критерий, предвиден в закона, и не накърнява правното равенство.“ Със специалната норма на ал. 4 не се въвеждат мерки, които са непропорционални за постигането на легитимната цел – облагането с ДДС на обороти, надхвърлящи прага от 50 хил. лв., които обороти са натрупани в кратък период от време. Преди действието на оспорената норма, видно и от посочените по-горе данни от проверки на НАП, въпреки реализираните големи обороти, надхвърлящи прага от 50 хил. лв., лицата са избягвали плащането на ДДС, тъй като докато настъпи моментът за регистрация вече няма обороти, които да подлежат на облагане. В този смисъл е и Решение № 2166 от 11.02.2020 г. на Върховния административен съд, Първо отделение: *„...тази норма се явява специална спрямо общия случай на задължителна регистрация по ЗДДС, инкорпориран в първото изречение на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, тъй като цели защита на фискалните интереси на държавата. При реализиране на високи обороти в два последователни месеца и с неподаване на заявление за регистрация по ЗДДС в срок, задължените лица не начисляват данък върху добавената стойност за част от доставките, относно които при спазване на закона би следвало да начислят такъв в качеството си на регистрирани по закона лица.“* Принципът за равенството пред закона изисква равно третиране на правно задължените субекти в идентични ситуации. Очевидно е че лицата по чл. 96, ал. 1, изр. 1 - достигнали облагаемия оборот от 50 хил. лв. за 12 месеца, и лицата по чл. 96, ал. 1, изр. второ -

достигнали облагаемия оборот за срок до два месеца, не са в идентични икономически ситуации, нито са в идентични ситуации лицата, подали заявление за регистрация в срок, и тези, които не са спазили това законово изискване. С оглед на изложеното считаме, че мярката, която законодателят е предвидил в чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е пропорционална на преследваната легитимна цел и не противоречи на принципите на правовата държава и забраната за дискриминация.

Според подателя на искането, поради липсата на обществено обсъждане при приемането на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не е спазена процедурата за законодателна промяна, което нарушава изискванията на чл. 4, ал. 2 от Конституцията. Доводът за липса на обществено обсъждане е неоснователен. Проектът на закона, заедно с мотивите, предварителната оценка на въздействие, справката за отразяване на предложенията и становищата са качени на интернет страницата за обществени консултации - [strategy.bg](http://www.strategy.bg), с дата на откриване 14.09.2017 г. и с дата на закриване 14.10.2017 г. /<http://www.strategy.bg/PublicConsultations/View.aspx?lang=bq-BG&Id=2978/>.

В първоначалния вариант на законопроекта не е включено изменение на чл. 102, но в резултат на проведените обществени обсъждания и съгласувателна процедура по чл. 32 и сл. от Устройствения правилник на Министерския съвет и на неговата администрация е добавен § 15 с изменения в чл. 102 от ЗДДС. Съобразно конституционните си правомощия Министерският съвет с Решение № 656 от 30 октомври 2017 г. е приел и предложил на Народното събрание проект на закон с предложение за нова ал. 3а в чл. 102 със следния текст *„(3а.) За определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, т. 2, когато е било дължно, 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. до датата, на която е регистрирано от органа по приходите, или до датата, на която са отпадали основанията за регистрация. Облагаемата доставка, с която се надхвърли посоченият праг, подлежи на облагане с данък по този закон.“* Текстът на законопроекта е качен на страницата на Народното събрание и е разгледан и обсъден на първо четене от постоянните комисии на Народното събрание, на които е разпределен от председателя на парламента - Комисията по бюджет и финанси - водеща, Комисията за наблюдение на

приходните агенции и борба със сивата икономика и контрабанда, Комисията по енергетика, Комисията по регионална политика, благоустройство и местно самоуправление, Комисията по транспорт, информационни технологии и съобщения. Законопроектът е приет на първо четене на 08.11.2017 г. На основание чл. 83, ал. 1 от Правилника за организацията и дейността на Народното събрание са внесени от народни представители няколко предложения за изменение и допълнение на законопроекта, включително и на текста на § 15 (относно чл. 102). Видно от публичната информация на сайта на парламента е направено предложение с вх. № 754-04-117/14.11.2017 г. за нова редакция на § 13 (чл. 96, ал. 1) и на § 15 (чл. 102) от законопроекта. Постъпилите в срока предложения от народните представители са обсъдени и включени в доклада на Комисията по бюджет и финанси за второ четене и Комисията е излязла със становище и с конкретна редакция, която е приета като окончателен текст - предмет на настоящото дело. Законопроектът и предложенията на народните представители и на водещата комисия са обсъдени и гласувани в пленарна зала на 22.11.2017 г. Процедурата за приемане на законопроекта е в съответствие с Конституцията и ПОДНС. Обстоятелството, че между първо и второ четене в Народното събрание е предложена нова редакция от народни представители на предложението на Министерския съвет и разпоредбата е приета в пленарна зала, както е предложена от водещата комисия, не прави процедурата противоконституционна, а е израз на законодателната инициатива на народните представители и правото им да правят изменения и допълнения във внесените от Министерски съвет законопроекти.

Относно твърденията за нарушение на чл. 60, ал. 1 от Конституцията

Навеждат се и доводи за противоречие на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС с чл. 60, ал. 1 от Конституцията. Според искателя разпоредбата нарушава принципа за съответствие между данъчното задължение и дохода или имуществото на данъчно задълженото лице, тъй като лицата, осъществяващи независима икономическа дейност, са третирани различно от закона единствено поради извършване на административно нарушение – неподаване на заявление за регистрация в законоустановения срок, за което отделно е

предвидена и административна санкция в чл. 178 от ЗДДС. Посочва се, че оспорената разпоредба дублира административната санкция, същата е „несъразмерна“, „неадаптивна“ и въвежда различно третиране на данъчно задължените лица. Конституционният съд в Решение № 6 от 2010 г. по конституционно дело № 16 от 2009 г. се е произнесъл по прилагането на чл. 60, ал. 1 от Конституцията спрямо данъка за добавената стойност: *„Съгът, като изхожда от правната същност на ДДС като косвен данък, приема, че той не е пряко обвързан с доходите и имуществото на гражданите. Икономическата тежест от ДДС се поема от потребителите чрез увеличаване цената на стоката или услугата, поради което не може и да се приложи измерител чрез доходи и имущество. Следователно чл. 60, ал. 1 от Конституцията не е приложим в частта “съобразно техните доходи и имущество”. В рамките на законодателната си власт Народното събрание преценява тежестта на косвените данъци, въвеждайки в закона политическа и икономическа целесъобразност. Също така, съгласно чл. 60, ал. 2 от Конституцията данъчни облекчения и утежнения могат да се установяват само със закон. Нормата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е специална по отношение на общия режим и дори и да се приеме, че по своята същност се явява данъчно утежнение спрямо останалите субекти по ал. 3 и тези, подали в срок заявление за регистрация, тя не е противоконституционна. Конституцията допуска такъв вид утежнения, още повече, както бе посочено по-горе, режимът по ал. 4 е изцяло в духа на облагането с ДДС и е съобразен с целите му. Това е допустимо и съгласно чл. 273 от Директива 2006/112/ЕО, която предвижда, че държавите членки могат да наложат други задължения, които те считат за необходими за осигуряване правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на избягването на данъчно облагане.*

Задължението за начисляване на ДДС за периода след достигането на установения в закона праг не „дублира“ административно-наказателната санкция при нерегистриране на данъчно задълженото лице, както се твърди в искането. За реализирането на административно-наказателната отговорност има отделни производства, като налагането на съответните административни наказания няма отношение към данъчното задължение, определено по реда на ЗДДС, въпреки особеностите при определянето на наказанията за нарушения на данъчноправни норми. Задължението за заплащане на данъка

произтича от настъпването на данъчното събитие и изискуемостта на данъка, докато административно-наказателната отговорност се реализира при извършването на административно нарушение по реда на глава двадесет и шеста от ЗДДС и на Закона за административните нарушения и наказания.

Относно твърденията за нарушения на чл. 17, ал. 3 от Конституцията

Навеждат се доводи за противоречие с чл. 17, ал. 3 от Конституцията, като според искането „с изземването, под формата на невъзстановим ДДС, на част от паричните суми, представляващи частна собственост на правните субекти, се нарушава и принципът на неприкосновеност на притежанията, т.е. на частната собственост. Всеки данък по своята същност представлява безвъзмездно и принудително събиране на парични суми от гражданите на съответната държава, но това не прави данъка противоконституционен. Както бе посочено вече, съгласно принципите, заложиени в Директива 2006/112/ЕО и ЗДДС, данъкът върху добавената стойност следва да се начислява от момента на достигане на облагаемия оборот, поради което е неоснователно да се твърди, че законодателят с нормата на чл. 102, ал. 4 изземва противоконституционно частна собственост. Данъкът е конституционно допустим и законово определен, а именно в резултат на неначисляването му от конкретни субекти преди приемането на оспорваната норма се стига до нелоялна конкуренция и неравно третиране спрямо останалите данъчно задължени лица. Разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС не въвежда „невъзстановим“ данък, тъй като в чл. 74 и сл. от закона са посочени възможностите за приспадане на данъчен кредит за налични активи и услуги преди регистрацията. Също така въпрос за тълкуване и прилагане на закона е дали в случаите по чл. 102, ал. 4 от ЗДДС ще важат и правилата за данъчен кредит и приспадане по чл. 68 и сл. от ЗДДС. Нормата на чл. 62, ал. 1 от ЗДДС посочва, че данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон. Щом като за определен период съгласно чл. 102, ал. 4 от ЗДДС приравняваме нерегистрираното лице на регистрирано по силата на законова фикция и лицето следва да начислява ДДС, то на същото основание за съответния период следва да се признава и правото да приспада такъв, независимо, че

още не е регистрирано, тъй като правото на приспадане и задължението за начисляване на данъка са съществени елементи, определящи ДДС като многофазен данък. Това следва и от факта, че законодателят е предвидил специална норма за определяне на данъчните задължения в случаите по чл. 96, ал. 1, изр. 2, когато лицето е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, а не е предвидил специална норма или изключение за правото на приспадане на същите субекти, което *de lege ferenda* означава, че за данъчния кредит в случаите, когато се прилага чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, следва да се прилагат общите норми на глава седма.

С оглед на изложените съображения считаме, че искането на Висшия адвокатски съвет за установяване на противоконституционност на разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС е **неоснователно и следва да бъде отхвърлено.**

МИНИСТЪР-ПРЕДСЕДАТЕЛ:

(Бойко Борисов)

