

## ДАНЪЦИТЕ КАТО КОНСТИТУЦИОННО ЗАДЪЛЖЕНИЕ

проф. д-р Ганета Минкова Минкова<sup>1</sup>  
Бургаски свободен университет

## TAXES AS A CONSTITUTIONAL OBLIGATION

Prof., PhD Ganeta Minkova Minkova  
Burgas Free University

***Abstract:** Taxes are a basic constitutional obligation. Indirect taxes, especially the Value Added Tax, are the most important source of revenues for the budget in Bulgaria. Beside the laws of the Member States, the European Union has adopted a common system of the Value Added Tax, which insures the functioning of the internal market and also applies to the retail trade. The harmonization of the VAT system has the objective to achieve neutrality and simplicity of the taxation. However, some provisions of the national legislations of the Member States could undermine the main goals of the VAT-Directive. The aim of this report is to outline some problems that arose in connection with one of the latest amendments in Bulgarian VAT Law.*

***Keywords:** taxes, constitutional obligation, VAT, taxable persons, right of deduction.*

### Въведение

Въпреки че в нашата правна литература проф. Милчо Костов изследва конституционния принцип на законоустановеност на данъка<sup>2</sup>, въпросът за ограничаването на конституционните задължения от други конституционни принципи не е изследван специално в правната теория. Затова съществува необходимост да се проучи доколко законодателните решения при уреждане на данъците, които са конституционно задължение, трябва да бъдат съобразени с основните начала на Конституцията на Република България (КРБ).

В светлината на посочения въпрос, настоящият доклад си поставя за цел да изследва един частен случай, а именно: до каква степен правната уредба на приспадане на данъчен кредит при данъка върху добавената стойност (ДДС) може да бъде ограничена от основните начала на КРБ. Също така докладът подлага на анализ текста на чл. 60, ал. 1 КРБ с оглед приложимостта му към косвените данъци, доколкото текстът визира, че облагането е съобразно доходите и имуществата, а това не е белег на косвените данъци.

---

<sup>1</sup> Ганета Минкова Минкова е професор от БСУ, където преподава дисциплините Финансово и Данъчно право, и от Института за държавата и правото при БАН, където е защитила дисертация в областта на Финансовото право. Дългогодишен изследовател в областта на данъчното право. Член на Европейската асоциация на професорите по данъчно право (European Association of Tax Law Professors - EATLP) и на Международната фискална асоциация (International Fiscal Association - IFA).

<sup>2</sup> Костов, Милчо. Конституционни основи на бюджетното право. С.: Издателство на БАН. 1976; Костов, Милчо. Финансови правни отношения. С.: Издателство на БАН. 1979.

В изследването са използвани правно-логическият метод, историческият метод и сравнително-правният анализ.

Задачите, които авторът си поставя, са:

- изясняване на въпроса дали принципът на социална справедливост на данъчното облагане, уреден на конституционно ниво, се отнася само до преките, а не и до косвените данъци;
- анализиране на правната уредба на правото на приспадане на данъчен кредит в светлината на основните начала на Конституцията и на хармонизирането на уредба на европейско ниво.

### **Постановка на проблема**

В „Държавен вестник“, бр. 61 от 10.07.2020 г., е обнародвано Решение № 8 от 30 юни 2020 г. по к.д. № 14 от 2019 г., с което е отхвърлено искането на Висшият адвокатски съвет за установяване на противоконституционност на чл. 102, ал. 4 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС). Съгласно посочената норма, за определяне на данъчните задължения на лицето в случаите по чл. 96, ал. 1, изречение второ от ЗДДС, когато то е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че се дължи данък за облагаемите доставки, с които се надхвърля облагаемият оборот от 50 000 лв., от датата, на която е надвишен оборотът, до датата, на която лицето 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.<sup>3</sup>

В подробно искане с вх. № 304 КД/20.11.2019 г.<sup>4</sup> Висшият адвокатски съвет (ВАдС) твърди, че чрез създадения с разпоредбата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС режим изпълнението на задължението за регистрация в законово определения срок от данъчно задължено лице в хипотезата на чл. 96, ал. 1, изр. 2 ЗДДС се третира като данъчно събитие. Като последица от този режим се стига до изземване на доход под формата на невъзстановим данък върху добавената стойност (ДДС), тъй като лицето не е начислило ДДС и не е получило сумата за него като част от цената по сделката. Следователно лицето трябва да плати ДДС от собствения си доход, без да има възможността да го прехвърли върху купувача. В искането се твърди, че това законодателно решение нарушава конституционно установените принципи на равенство пред закона и на създаването на еднакви правни условия за извършване на стопанска дейност (уредени съответно в чл. 6, ал. 2 и чл. 19, ал. 2 от Конституцията), както и че противоречи на принципа на неприкосновеност на частната собственост (чл. 17, ал. 3 от Конституцията).

Според ВАдС разпоредбата нарушава изискването за съответствие между данъчното задължение и дохода или имуществото на данъчно задълженото лице (чл. 60, ал. 1 от Конституцията), тъй като лицата, осъществяващи независима икономическа дейност, са третирани различно от закона единствено поради извършване на административно нарушение, изразяващо се в неподаването на заявление за регистрация в законоустановения срок. За това нарушение обаче има друга административна санкция. Съгласно чл. 178 ЗДДС, се предвижда налагане на глоба за физическите лица и

<sup>3</sup> Текстът е в сила от 1 януари 2018 г.

<sup>4</sup> Достъпно на интернет страницата на Конституционния съд - <http://www.constcourt.bg/Acts> [18.11.2020].

на имуществена санкция за търговците в размер от 500 до 5000 лв. Следователно при едновременното прилагане на текста на чл. 102, ал. 4 ЗДДС и на текста на чл. 178 ЗДДС се стига до наказване на лицето два пъти за едно и също деяние – неподаване в срок на заявление за регистрация, а това противоречи на основен правен принцип. Оспорената разпоредба дублира административната санкция, като същевременно е „несъразмерна“, „неадаптивна“ и въвежда различно третиране на данъчно задължените лица.

Висшият адвокатски съвет твърди също, че чл. 102, ал. 4 ЗДДС противоречи и на чл. 4, ал. 1 и 2 от Конституцията. Неизвършването на задължителна регистрация не е изрично посочено от законодателя в чл. 25 ЗДДС, където изчерпателно са изброени данъчните събития. Затова чл. 102, ал. 4 ЗДДС влиза в противоречие с останалите разпоредби от закона, което нарушава принципите на „непротиворечивост“, „последователност“ и „предвидимост“ на нормативните актове.

Освен това поради липсата на обществено обсъждане при приемането на чл. 102, ал. 4 ЗДДС не е спазена процедурата за законодателна промяна, което нарушава изискванията на чл. 4, ал. 2 от Конституцията.

Висшият адвокатски съвет излага и аргументи за противоречие на чл. 102, ал. 4 ЗДДС с чл. 5, ал. 4 от Конституцията.

Както се вижда от направеното искане, се твърди противоречие с *основни конституционно закрепени принципи*, като: принципа на правовата държава (чл. 4 от Конституцията); принципа за йерархична зависимост на нормативни актове с различна правна сила (чл. 5 от Конституцията); принципа за равенство на гражданите пред закона (чл. 6 от Конституцията); принципите за гарантиране на правото на собственост и за защита на свободната стопанска инициатива (чл. 17, ал. 3 и чл. 19, ал. 2 от Конституцията).

### **Относно съответствието на нормата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС на основните начала на Конституцията на Република България**

Съгласно ал. 1 на чл. 4 КРБ, Република България е правова държава, която се управлява според Конституцията и законите на страната. Конституцията защитава частната собственост и гарантира на всички лица равенство пред закона и еднакви правни условия за осъществяване на стопанска дейност.

Съгласно ал. 1 на чл. 60 КРБ, данъчните задължения на гражданите се установяват със закон съобразно техните доходи и имущество. Втората алинея на текста обаче изрично предвижда възможността за приемането на законови текстове, с които се създават облекчения или утежнения за данъчните субекти.

*Следователно Конституцията не урежда изискването спрямо всички данъчни субекти да бъдат регламентирани еднакви условия за дължимите от тях данъци, подобно на равните условия за осъществяване на стопанска дейност съгласно чл. 4 КРБ. Напротив, спрямо едни категории задължени лица могат да бъдат предвидени облекчения, а спрямо други – утежнения.*

При установяването на фактическите състави на облекченията и утежненията законодателят има суверенната воля на преценка за целесъобразност за това кога ще бъдат предвидени облекчения или въведени утежнения.

Облекченията и утежненията поставят едни категории данъкоплатци в по-благоприятно или по-неблагоприятно положение в сравнение с други категории като ограничението за облагодетелстване или утежняване е спазването на принципа за законо-

установеност.<sup>5</sup> В тази връзка могат да се дадат редица примери за неравнопоставеност на субектите в областта на данъчното облагане. Такива са прогресивните преки подоходни данъци, при които лицата, които получават по-висок доход, се облагат с по-висока данъчна ставка, като размерът на данъчното задължение нараства и поради увеличението на данъчната основа, и поради увеличението на данъчната ставка, а не само поради различната данъчна основа, която е индикация за имущественото състояние на лицето. В горните етажи на някои прогресии процентното съотношение между данъка и дохода, който остава на разположение на лицето, може да е в полза на данъка.

Въпреки че нашата действаща данъчна система не предвижда прогресивни подоходни данъци, те традиционно съществуват в редица държави членки на Европейския съюз, където се приемат за свързани със социалната държава, тъй като чрез постъпленията от тях се осигуряват помощи за лица с ниски доходи. Основанието за въвеждането на прогресивни данъци е именно публичният интерес, който налага от лицата, които имат по-големи икономически възможности, да се отнема по-голям доход под формата на данък и да се извършват преразпределителни процеси към лицата с ниски доходи.

Данъчното задължение е основно публично задължение на гражданите<sup>6</sup> и *общественият интерес може да има по-голяма тежест*.

Поради това въвеждането на различни хипотези в един данъчен закон спрямо данъчно задължените лица априори не е нарушение на принципа на правовата държава, щом като съществува *легитимен правен интерес*, който е преценен от законодателя като по-съществен.

Също така правото на свободно притежаване на имущество не е абсолютно човешко право. „Всяко физическо или юридическо лице има право мирно да се ползва от своята собственост. Никой не може да бъде лишен от своята собственост *освен в интерес на обществото* и съгласно условията, предвидени в закона и в общите принципи на международното право.“ Следователно принципът за ненакърняване на собствеността също може да бъде ограничен в публичен интерес, като изрично е посоченото плащането на данъци, други постъпления и глоби.<sup>7</sup>

Данъчните задължения са тежка интервенция в имуществената сфера на лицата, тъй като се дължат, без субектът да получава конкретна престаия срещу извършеното от него плащане.<sup>8</sup> Гражданите могат да разчитат на евентуална възвръщаемост в бъдеще чрез предприемане от страна на публичната власт на определени действия, които са в общ интерес, като например строеж на пътища, напоителни системи, летища и други. Доколкото обаче публичната власт оправдава тези очаквания, не е въпрос за правна регулация при въвеждането на един или друг данък, въпреки че в мотивите на проекта за данъчен закон могат да се излагат подобни съображения.

Нормите, които водят до тази интервенция в имуществената сфера и въвеждат ограничения във връзка с правото на собственост, могат да имат различни легитимни

<sup>5</sup> Минкова, Ганета. Данъчни задължения. С.: Сиела. 2012, с. 31

<sup>6</sup> Werndt, Josef. Allgemeines Steuerrecht. Wien. Springer. N.Y. 2008, p. 131; Falsitta, Gaspare. Manuale de diritto tributario. Milano. CEDAM. 2003, p. 20

<sup>7</sup> Член 1 от Протокол № 1 към Европейската конвенция за правата на човека и основните свободи.

<sup>8</sup> Ако сравним данъка с таксата, ще установим, че при таксата се извършва определена публична дейност, засягаща конкретно лицето, което дължи таксата – Минкова, Ганета, Цит. съч. с. 20

цели. Обаче поради характера на ДДС като *многофазен косвен данък*,<sup>9</sup> той не дава отражение върху имуществото на данъчния длъжник, тъй като данъчната тежест се прехвърля върху получателя на доставката.<sup>10</sup> Затова включването в системата на ДДС не е неблагоприятно от гледна точка на имуществото на лицето. Дължимият от лицето данък е резултатна величина между начислен от лицето данък и правото на приспадане на данъчен кредит, като лицето не само че може да не дължи данък за внасяне, но и от бюджета могат да му бъдат възстановени суми. В зависимост от това дали лицето закупува стоки и ползва услуги от регистрирани или нерегистрирани лица, включването в системата на ДДС може да се окаже дори по-благоприятно за него от имуществена гледна точка.

*Обаче в хипотезата на чл. 102, ал. 4 ЗДДС не можем да говорим нито за въведено данъчно утежнение, нито и за неравнопоставеност на данъчнозадължените лица.*

Съгласно този текст данък се начислява, когато лицето е пропуснало да подаде заявление за регистрация, а това е съвсем различно от възникването на данъчно събитие и изискуемост на данъка съгласно чл. 25, ал. 1 от закона. По начало фактическите предпоставки за възникване на данъчно събитие и изискуемост на данъка, когато лицето е регистрирано, са различни от фактическите предпоставки за изискуемост на ДДС за период, когато лицето е било длъжно да се регистрира, но не го е направило. В правото на Европейския съюз съществуват изисквания за точно изпълнение на задължението за регистрация. На основание чл. 213, ал. 1 от Директива 2006/112 (Директивата за ДДС), всяко лице трябва да декларира кога започва, променя или преустановява своята дейност като задължено за ДДС. Съгласно практиката на Съда на ЕС целта на идентификацията на данъчно задължените лица, предвидена в чл. 214 от Директива 2006/112, е да осигури доброто функциониране на системата на ДДС.<sup>11</sup> Затова не следва да се търси равнопоставеност между лицата, които изпълняват задължението си за регистрация, и лицата, които не са изпълнили това задължение. Напротив, би следвало както едните, така и другите да дължат ДДС за периода, в който са били налице основанията за задължителна регистрация. В случая на чл. 102 ЗДДС някои субекти могат да избягнат плащането на данък върху добавената стойност като не подадат заявление за данъчна регистрация, когато са длъжни да се регистрират и да начисляват данък.

Неплащането на данъци, освен че е недопустимо от гледна точка на закона, поставя и моралния въпрос: защо едни субекти изпълняват добросъвестно своите основни конституционни задължения, а други си спестяват това? Този въпрос възниква, дори когато празноти и несъответствия в закона позволяват плащането на данъка да бъде избегнато легално, като намира израз в една нова теория за „социалната отговорност“ при плащането на данъци.<sup>12</sup> Теорията не се основава нито на законността на данъка, нито на справедливостта на данъчното облагане, а на необходимостта от съб-

<sup>9</sup> Terra, B., J. Kajus. *European VAT Directives. Introduction to European VAT. Volume 1*, IBFD. 2018, p. 150.

<sup>10</sup> Ценова, Любка, Валтер ван дер Корбут. *Новият закон за данък върху добавената стойност*. С.: Труд и право. 2006.

<sup>11</sup> Точки 18 и 19 от Решение от 14.03.2013 г. на СЕС по дело C-527/2011.

<sup>12</sup> R.S. Avi-Yonah, *Just Say No: Corporate Taxation and Corporate Social Responsibility*, University of Michigan Public Law Research Paper No. 402, University of Michigan Law & Econ Research Paper No. 14-010, April 2014; R. Knuutinen, 'Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning', *Nordic Tax Journal*, 2014:1, pp. 36-75; S.J.C. Hemels, *Fairness and Taxation in a Globalised World*, Erasmus University Rotterdam, February 26, 2015.

людаване на определено поведение в обществото, което е възприето като приемливо с оглед на имиджа на субекта, който дължи данък. В синхрон с тази теория редица от актовете на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие, възприети и в директиви на Европейския съюз, са насочени към предотвратяване и преодоляване на последиците от избягване на данъчното облагане – т.н. „агресивно данъчно планиране“<sup>13</sup>, като границата между позволеното планиране на данъците и планирането, показващо липса на социална отговорност, е твърде тънка. Изложените мотиви към законопроекта, с който е предложена нова ал. 4 на чл. 102 ЗДДС,<sup>14</sup> съответстват на тези световни тенденции и в тази насока не могат да бъдат направени сериозни възражения.

Затова позоваването в искането на неутралността на ДДС е неудачно, когато лицето не изпълнява своите законово уредени задължения. Неутралността трябва да бъде съблюдувана като принцип, само когато лицето спазва изискванията на закона: включено е своевременно в системата на ДДС, издава необходимите данъчни документи и притежава такива, издадени му от други регистрирани лица.

Ако направим систематическо тълкуване на текста на чл. 102, ал. 4 ЗДДС, ще видим, че той се намира в Част Шеста „Задължения на лицата“, Глава девета „Регистрация“ от ЗДДС. В данъчното право е позната служебна регистрация, наричана още „обща“, която е уредена в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), и регистрация по инициатива на лицето, наричана още „специална“ и уредена в двата закона за косвени данъци – Закона за данък върху добавената стойност и Закона за акцизите и данъчните складове.

При специалната регистрация съществува и производството, което се образува служебно от съответния компетентен орган (в случая на ДДС това са органите на Националната агенция за приходите). Следователно специалната регистрация е два вида: такава, която се извършва по инициатива на задълженото лице, и такава, която се извършва служебно от компетентния орган. *Двете производства се различават помежду си, тъй като фактическите предпоставки за образуването им са различни.*

Служебната регистрация за ДДС се извършва от органа по приходите по реда на чл. 102 ЗДДС и е допустима само при задължителната регистрация за ДДС. Очевидно е, че лицата, които не са изпълнили задължението да подадат заявление за регистрация, не могат да останат нерегистрирани и да не начисляват ДДС, тъй като данъчните закони изискват спазването на строга финансова дисциплина както при декларирането, подаването на заявления и т.н., т.е. при изпълнение на процесуалните задължения, свързани с определянето на данъка, така и при задълженията за внасяне на дължимите суми. Своевременното определяне и плащане на данъчните задължения води до регулярност на постъпленията в съответния бюджет и осигурява извършването на предвидените бюджетни разходи, чрез които се финансират съответни политики, осъществявани в полза на обществото. А косвените данъци са сред основните данъчни приходи в държавния бюджет на Република България и неплащането им засяга държавен интерес.

В тази връзка текстът на чл. 102 ЗДДС обхваща всички случаи на регистрация по инициатива на органа по приходите, независимо коя хипотеза по чл. 96, ал. 1 ЗДДС е приложима към лицето, което не е подало заявление за регистрация.

<sup>13</sup> Например - Планът за действие BEPS или Common Reporting Standard, принципните положения от които са въведени и с текстове в българското законодателство.

<sup>14</sup> [www.parliament.bg](http://www.parliament.bg) [18.11.2020].

Третата и четвъртата алинеи на чл. 102 ЗДДС съдържат една и съща идея, а именно: как се извършва облагането, когато едно лице не е подало заявление за регистрация в срок, но е било длъжно да се регистрира. И в двата случая са използвани думите „се приема“, което означава, че е налице *законова фикция*. Член 82, ал. 1 ЗДДС – „данъкът е изискуем от регистрирано по този закон лице“, е фактическият състав, с който се свързва фикцията за начисляване на ДДС в случаите на чл. 102 ЗДДС.

Както при налична регистрация по закон, така и в случаите, когато лицето не е регистрирано, но е трябвало да се регистрира, законодателят предвижда начисляване на ДДС върху доставки и вътреобщностно придобиване. Прагът за регистрация е един и същ и се формира по общия ред. Достигането на определен оборот, с който се свързва изискването за задължителна регистрация, не е данъчно събитие. По смисъла на чл. 25, ал. 1 ЗДДС данъчно събитие е доставката на стоки или услуги, вътреобщностното придобиване и вносът. Оборотът, след превишението на който лицето трябва да се регистрира, се формира по реда на чл. 96, ал. 2 ЗДДС.

*Разлика между ал. 3 и ал. 4 на чл. 102 ЗДДС е налице във връзка с момента, от който се прилага законовата фикция за начисляване на ДДС.*

С въвеждането на изречение второ на чл. 96, ал. 1 ЗДДС законодателят е предвидил специален случай на задължителна регистрация, изискващ ежедневно определяне на облагаемия оборот на данъчно задълженото лице за всеки период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия. При наличието на облагаем оборот от 50 000 лв. в кратък период от време, предимство има специалният ред по изречение второ на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС.

Следователно има две хипотези за задължителна регистрация, които се намират в съотношение на общ и специален текст, като със специалния текст са въведени различни правила. С нормата на чл. 96, ал. 1, изр. второ от ЗДДС се цели своевременно регистриране по ЗДДС на данъчните субекти, които в относително кратък времеви период – до два месеца, извършат облагаеми доставки на значително висока стойност, реализирайки облагаем оборот над определен праг. Законодателят се стреми да предотврати случаите на избягване на облагане,<sup>15</sup> когато 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 и вътреобщностите придобивания, относно които при спазване на закона би следвало да начислят такъв в качеството си на регистрирани по закона лица.

Целта на законодателя имплицитно се извлича и от предвидените различни моменти, от които започва да тече 7-дневният срок за подаване на заявление за регистрация: по чл. 96, ал. 1, изречение първо от ЗДДС – от изтичането на данъчния период, през който е достигнат оборотът; по чл. 96, ал. 1, изр. 2 ЗДДС – от датата, на която е достигнат оборотът.<sup>16</sup> *Начисляването на данъка от датата на достигане на задължителния оборот не представлява отклонение от принципите на Общата система на ДДС.*

<sup>15</sup> Михайлова-Големинова, Савина. Предизвикателствата пред държавите членки и кандидатките за членство в Европейския съюз в областта на данъчното облагане и финансовото право. С.: Сиела. 2019, с. 158.

<sup>16</sup> Решение по а.д. № 9939/2019 г. на ВАС.

**Необходимост от прецизиране на чл. 102, ал. 4 ЗДДС**

При всички случаи на регистрация по инициатива на органа по приходите неблагоприятната последица за *лицето е, че се третира като краен потребител*.<sup>17</sup> Същевременно търговецът, който е закупил по-нататък стоката, не може да приспадне като данъчен кредит начисления с ревизионния акт ДДС, но той не го е и платил като цена по сделката. За него сделката остава в размера, за който му е издадена фактура и в този размер представлява изцяло разход с оглед на разпоредбите на Закона за корпоративното подоходно облагане.

По този начин доставката има двойствено счетоводно третиране – от гледна точка на получателя по нея – купувач или лице, в чиято полза е осъществена услуга, счетоводният документ е издадената фактура, която не е данъчна. От гледна точка на продавача или лицето, извършило услугата, сделката става облагаема с ДДС, което се отразява в издадения ревизионен акт. Обаче лицето, което не е подало своевременно заявление за регистрация, не може да прехвърли данъчната тежест върху следващия търговец във веригата и трябва да плати от собствените си приходи размера на начисления с ревизионния акт ДДС. *В този случай ДДС се превръща от косвен в пряк данък.*

Също така неблагоприятна правна последица за лицето е, че *то няма право на данъчен кредит за същия период*, през който му е начислен ДДС с ревизионния акт.

Както посочихме, данъкът върху добавената стойност е многофазен косвен данък, което означава, че лицето не само начислява ДДС за осъществени от него доставки, но и има право на данъчен кредит за доставките, по които е получател. Нормата на чл. 82, ал. 1 ЗДДС е неразривно свързана с чл. 68, ал. 1 ЗДДС, който урежда правото на данъчен кредит. Щом като за определен период приравняваме нерегистрираното лице на регистрирано по силата на законова фикция, би трябвало да зачетем правото му на приспадане на данъчен кредит за получени през същия период доставки, когато е начислен ДДС върху осъществени от него доставки. Ако лицето притежава документ по чл. 71 ЗДДС, то би трябвало да упражни право на данъчен кредит по специален ред, а не чрез подаване на справка-декларация.<sup>18</sup>

Съгласно чл. 104, ал. 5 ЗДДС, задълженията по ал. 3 и 4 се определят с ревизионен акт по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Ако се приеме съответно изменение или допълнение в ЗДДС, *в издадения ревизионен акт по реда на чл. 102, ал. 5 ЗДДС да се отразяват както доставките, за които лицето начислява ДДС, така и доставките, по които то е получател и за него ще възникне правото на данъчен кредит. В случая ревизионният акт ще замести дневника за покупките, дневника за продажбите и справка-декларация за периода.*

**В заключение** можем да посочим следното:

Принципът за социална справедливост – „съобразно доходите и имуществата“, уреден в чл. 60, ал. 1 от Конституцията, трябва да се разбира по различен начин при преките и косвените данъци. При косвените данъци този принцип не намира пряко приложение, тъй като тези данъци се включват в цената на стоките и услугите и няма как да се съобразят със стопанските възможности на потребителя.

<sup>17</sup> Кондарев, Ивайло. Коментар на данъка върху добавената стойност. В: Данъчно облагане и счетоводно приключване за 2020 г. С.: Труд и право. 2020, с. 291.

<sup>18</sup> Това няма да бъде единственият случай, при който лицето има право на приспадане на данъчен кредит за сделки, осъществени преди датата на регистрация /вж. чл. 74 ЗДДС/.

Легитимните цели на законодателя в областта на данъчното облагане са свързани и с предотвратяване на отклонението от данъчно облагане и на неплащането на данъци. В тези случаи публичният интерес може да надделее над частния, като бъдат въведени специални правила, които неутрализират неизпълнението на допълнителните задължения за регистриране, деклариране и внасяне в срок на данъка.

Борбата с отклонението от данъчно облагане и с неплащането на данъци трябва да бъде осъществявана по начин, който съответства на хармонизираната система на ДДС, тъй като уредбата се съдържа в правен акт на Европейския съюз и обвързва държавите членки с постигането на определен резултат.

### Литература:

1. Кондарев, Ивайло. Коментар на данъка върху добавената стойност. В: Данъчно облагане и счетоводно приключване за 2020 г. С.: Труд и право. 2020.
2. Костов, Милчо. Конституционни основи на бюджетното право. С.: Издателство на БАН. 1976.
3. Костов, Милчо. Финансови правни отношения. С.: Издателство на БАН. 1979.
4. Минкова, Ганета. Данъчни задължения. С.: Сиела. 2012.
5. Михайлова-Големинова, Савина. Предизвикателствата пред държавите членки и кандидатките за членство в Европейския съюз в областта на данъчното облагане и финансовото право. С.: Сиела. 2019.
6. Ценова, Любка, Валтер ван дер Корбут. Новият закон за данък върху добавената стойност. С.: Труд и право. 2006.
7. Falsitta, Gaspare. *Manuale de diritto tributario*. Milano. CEDAM. 2003.
8. R. Knuutinen, 'Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning', *Nordic Tax Journal*, 2014:1
9. R.S. Avi-Yonah, *Just Say No: Corporate Taxation and Corporate Social Responsibility*, University of Michigan Public Law Research Paper No. 402.
10. S.J.C. Hemels, *Fairness and Taxation in a Globalised World*, Erasmus University Rotterdam, February 26, 2015.
11. Terra, B., J. Kajus. *European VAT Directives. Introduction to European VAT. Volume 1*, IBFD. 2018.
12. Werndt, Josef. *Allgemeines Steuerrecht*. Wien. Springer. N.Y. 2008.