

МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

*За Конституционен съд*  
*19.1.2010*

Изх. № 11-03-231/09г.

София, 19.07.2010 г.

До  
Конституционен съд на  
Република България  
Гр. София, бул. Дондуков № 1

**СТАНОВИЩЕ**

от

**Министъра на финансите**

по

**Конституционно дело №16 за 2009 г.**

**УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН ПРЕДСЕДАТЕЛ,**

**УВАЖАЕМИ ГОСПОЖИ И ГОСПОДА КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,**

С определение на Конституционния съд от 22 декември 2009 г. съм конституиран като заинтересована страна по конституционно дело №16 за 2009 г. на основание чл. 18, ал. 2, т.3 от Правилника за организацията на дейността на Конституционния съд.

Делото е образувано на основание чл.149, ал.1, т.2 от Конституцията на Република България по искане на Президента на Република България за установяване на противоконституционност на разпоредбата на § 12 от Закона за изменение и допълнение на ЗДДС, обн. ДВ, бр. 95 от 01.12.2009 г. В искането си Президентът на Република България изразява становище, че атакуваният текст на § 12 от Закона за изменение и допълнение на ЗДДС, обн. ДВ, бр. 95 от 01.12.2009 г. противоречи на чл.6, ал.2, чл.56 и чл.60, ал.1 от Конституцията на Република България.

Законът за данък върху добавената стойност, в сила от 1.01.2007 г., в първоначалната си редакция регламентира дейността на свободните професии, в т. ч. на адвокатите, за облагаема с ДДС по смисъла на чл. 3, ал. 2 от същия закон, като не предвижда освобождаването им. Този текст беше атакуван пред Конституционния съд от омбудсмана на Република България - к. д. № 1 от 2007 г. С решението по делото съдът обяви израза "както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус" от разпоредбата на чл. 3, ал. 2, изр. 1 ЗДДС за противоконституционен, поради съществено нарушение на чл. 88, ал. 1 и 3 от Конституцията. С оглед процедурния характер на нарушението Конституционният съд взе отношение по съдържанието на закона и не се произнесе по съществуването на искането. След влизане в сила на решението на Конституционния съд, Народното събрание прие Закон за изменение и допълнение на ЗДДС, включващ изменение на чл. 3, ал. 2, както и нов текст - т. 5 на чл. 44, ал. 1 (в сила от 19.12.2007 г.), с който регламентира за освободена доставка процесуалното

представителство, с което се осъществява правото на защита на физически лица в досъдебни, съдебни, административни и арбитражни производства. С § 12 на приетия Закон за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност (**обн. ДВ, бр. 95 от 01.01.2009г. с Указ № 383 от 30.11.2009г на Президента на републиката**) се отмени чл. 44, ал. 1, т.5 от ЗДДС.

**1. Съвместимост на разпоредбата на § 12 от Закона за изменение и допълнение на ЗДДС, обн. ДВ, бр. 95 от 01.12.2009г. със законодателството на Европейския съюз:**

В Глава първа „Основни начала”, чл. 5, ал. 4 от Конституцията на Република България предвижда, че международните договори, ратифицирани по конституционен ред, обнародвани и влезли в сила за Република България, са част от вътрешното право на страната. Те имат предимство пред тези норми на вътрешното законодателство, които им противоречат.

С Договора за присъединяването на Република България и Румъния към Европейския съюз (Ратифициран със закон, приет с 39-то НС на 11.05.2005 г. - ДВ, бр. 40 от 12.05.2005 г. Издаден от Министерството на външните работи, обн., ДВ, бр. 103 и 104 от 20.12.2006 г., в сила от 1.01.2007 г.), ведно с Протокола и Актовете, които са неразделна част от него, Република България се счита за адресат на всички директиви и решения по смисъла на чл. 249 от Договора за Европейската общност (чл. 52 от Протокола относно условията и договореностите за приемането на република България и Румъния в Европейския съюз - Протокола). Съгласно чл. 53 от Протокола, България привежда в действие необходимите мерки, за да се съобрази от датата на присъединяване с разпоредбите на директивите и решенията по смисъла на член 249 от Договора за създаване на Европейската общност (ДЕО).

Съгласно чл. 4, параграф 3, втори абзац от Договора за Европейския съюз държавите членки вземат всички общи или специални мерки, необходими за гарантиране на задълженията, произтичащи от Договорите или актовете на институциите на Съюза. На основание чл. 288 от Договора за функциониране на Европейския съюз (предишен чл. 249 от ДЕО) директивата е акт, който обвързва по отношение на постигането на даден резултат от държавите членки, до които е адресиран, като оставя на националните власти свобода при избора на формата и средствата за постигане на този резултат. Съгласно чл. 291, параграф 1 от Договора за функциониране на Европейския съюз държавите членки предприемат всички необходими мерки по вътрешното право за прилагане на правно обвързващите актове на Съюза. Член 113 от Договора за функциониране на Европейския съюз предвижда, че Съветът, с единодушие, в съответствие със специална законодателна процедура и след консултация с Европейския парламент и с Икономическия и социален комитет, приема разпоредби за хармонизиране на законодателството относно данъците върху оборота, акцизите и другите форми на косвено данъчно облагане, в степента, в която такава хармонизация е необходима за осигуряване създаването и функционирането на вътрешния пазар и за предотвратяване на нарушаването на конкуренцията.

С § 12 на приетия Закон за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност (**обн. ДВ, бр. 95 от 01.01.2009г. с Указ № 383 от 30.11.2009г на Президента на републиката**) се отмени чл. 44, ал. 1, т.5 от ЗДДС, който включваше в кръга на освободените от данък доставки процесуалното представителство, с което се осъществява правото на защита на физически лица в досъдебни, съдебни, административни и арбитражни производства.

Направените промени с § 12 от Закона за изменение и допълнение на ЗДДС, обн. ДВ, бр. 95 от 01.12.2009г, изразяващи се в отмяната на чл. 44, ал. 1, т.5 от закона, са продиктувани от задължението на Република България да съобрази своето вътрешно законодателство с изискванията на общностното право, в частност Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28

ноември 2006г. относно общата система на данък върху добавената стойност (Директивата). В параграф 5 от мотивите в преамбюла на Директивата европейският законодател е подчертал, че системата на ДДС постига най-висока степен на опростеност и неутралност, когато данъкът се събира по колкото е възможно по-общ начин и когато неговият обхват покрива всички етапи на производството и разпределението, както и предоставянето на услуги. Видно от предходното, Директивата предвижда възможно най-широк обхват на ДДС.

Съгласно чл. 9 от Директивата данъчно задължено лице означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност. Като независима икономическа дейност Директивата определя всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии. В своята последователна и константна съдебна практика Съдът на Европейските общности нееднократно е подчертавал, че всички услуги, предоставяни от лицата, упражняващи свободни професии се обхващат от понятието за независима икономическа дейност. Така например в решението си по дело № С-235/85 Съдът посочва: "Обхватът на определението "икономическа дейност" е много широк, тъй като включва всички услуги, оказвани от свободни професии, като определението е обективно по своя характер в смисъл, че дейността се разглежда сама за себе си, без значение целите и резултатите от нея.". С оглед на неутралния характер на понятието "икономическа дейност", фактът че дейността на определени лица, упражняващи свободна професия, се състои в задължения, произтичащи от закона в изпълнение на професионалната им функция за процесуална защита на лица /клиенти/ в различни производства, е ирелевантен. В този смисъл, както и предвид изложеното по-долу в настоящото становище, считам, че не е налице твърдяното противоречие между ЗДДС и чл. 56 от Конституцията на Република България.

Член 2, параграф 1, буква "в" от Директивата определя като облагаема с ДДС доставката на услуга, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчно задължено лице, действащо в качеството си на такова. В чл. 24, параграф 1 от Директивата доставката на услуга се дефинират като всяка сделка, която не представлява доставка на стока.

Възможността, в рамките на чл. 371 и членове 375-390 от Директивата, в съчетание с приложение Х, част Б от нея, предоставена на някои държави членки да продължат да освобождават някои сделки, сред които и предоставянето на адвокатски услуги, като дерогационна мярка от общото правило за облагане на този вид услуги, показва, че всички услуги, извършвани от представителите на свободните професии, по-специално адвокатските услуги, по принцип са облагаеми с ДДС.

Следва да се подчертае, че българският законодател не се е възползвал от възможността да продължи да освобождава от облагане с ДДС адвокатските услуги при приемането на новия ЗДДС, в сила от 01.01.2007 г. Възможност за освобождаване от облагане с ДДС на адвокатските услуги не е предвидена и в Договора за присъединяване на Република България и Румъния към Европейския съюз. Съгласно решение на Съда на Европейските общности от 17.10.1991 г. по дело № С-35/90, една държава членка не може да продължи да се възползва от възможността от освобождаване от облагане на определени услуги, ако след датата на своето присъединяване към ЕС е предвидила да обложи въпросните услуги с ДДС. С новия ЗДДС, в сила от 01.01.2007 г. не бе предвидено освобождаване от облагане на процесуалното представителство, с което се осъществява правото на защита на физически лица в досъдебни, съдебни, административни и арбитражни производства. Такова освобождаване е въведено едва на 19 декември 2007 г., с което Българската държава е нарушила упоменатите по-горе правила от Директивата.

Предходните съображения и необходимостта за съобразяване на българския Закон за данък върху добавената стойност с правилата, предвидени в Директивата, обуславят

законодателната промяна, въведена с § 12 от Закона за изменение и допълнение на ЗДДС, обн. ДВ, бр. 95 от 01.12.2009г.

## **2. Съвместимост на разпоредбата на § 12 от Закона за изменение и допълнение на ЗДДС, обн. ДВ, бр. 95 от 01.12.2009г. с конституционно закрепения принцип на право на защита:**

В рамките на законодателната целесъобразност и своята данъчна политика парламентът е властен да преценява тежестта на данъците, да въвежда данъчни облекчения и утежнения по реда, регламентиран в чл. 60, ал. 2 и чл. 84, т. 3 от основния закон. В този смисъл, регламентирането от Народното събрание със закон на обхвата на понятието "независима икономическа дейност" или на вида на дейностите, представляващи упражняване на свободна професия (§ 1 от допълнителните разпоредби на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), както и облагането на процесуалното представителство, не противоречи на Конституцията.

Развитите в искането съображения за противоречие на атакувания текст в ЗДДС с чл. 56 от Конституцията, относно нарушено право на защита и затруднен достъп до правосъдие, имат икономически характер. Правото на защита е основно право на гражданите, за да охрани техни права и интереси. То има универсален характер. Текстът на Конституцията създава задължения, особено за процесуалните гаранции на това право, които са изпълнени от законодателя с приемането на Гражданския процесуален кодекс, на Административнопроцесуалния кодекс, на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, на Закона за правната помощ и на други закони. Поради това не споделям изложените от Президента на Републиката аргументи, че с премахването на данъчното облекчение под формата на освобождаване от облагане на процесуалното представителство за физически лица в ЗДДС се премахва гаранцията за упражняването на конституционното право на защита. В тази връзка, считам, че не е нарушено правото на защита на лицата, прокламирано в чл. 56 от Конституцията, при престиране на услуги от лицата, упражняващи адвокатска професия (независимо от данъчното третиране на тези услуги за целите на ДДС), тъй като извършваната от тях независима икономическа дейност се упражнява в съответствие със съответния специален закон- Закон за адвокатурата, където, но не само, са уредени и правата на лицата. Дължимостта на плащане за предоставяните услуги е уредено в съответните законови и подзаконови норми, а дължимостта на съответния данък за предоставените услуги - в материалния данъчен закон. Задължението за плащане е конституционно задължение на лицата- чл.60 от Конституцията, и не може да се твърди, че изпълнението на конституционно задължение е основание за обявяване на противоконституционност на законова норма, а още по-малко лишаване от права на лицата. Още повече, че в Закона за адвокатурата например, е предвидена възможност за освобождаване от дължимото за извършената им от адвокати услуга на материално затруднени лица - чл. 38 от Закона за адвокатурата, както и в Закона за правната помощ.

По отношение на нарушаването на чл. 60, ал. 1 от Конституцията считам за необходимо да се отбележи, че данъкът върху добавената стойност по своята същност не е пряко обвързан с доходите и имуществото на гражданите, за разлика от преките данъци. С данъкът върху добавената стойност като косвен данък се облага добавената стойност, която всеки един икономически оператор генерира по отношение на доставяни от него стоки или услуги. Икономическата тежест от този данък като данък върху потреблението се поема от крайните потребители под формата на пропорционално увеличение на цената на придобитата от тях стока или получена услуга, без да се съобразява с имущественото състояние или доходи на отделния потребител. Същевременно, платци на данъка по смисъла на ЗДДС се явяват икономическите оператори, които участват в различните етапи от производството и доставянето на стоки и услуги, като съществена част от административната тежест от

механизма на облагане лежи върху техните плещи. В този смисъл считам, че облагането с ДДС не попада в обхвата на чл. 60, ал. 1 от Конституцията, включително по отношение на гражданите, когато са крайни потребители на стоки и услуги. Възприемането на обратно на това твърдение би означавало да се приеме, че самият данък по своето естество и вътрешна логика е противоконституционен.

Не споделям и аргументите на Президента на Републиката за нарушение на чл. 6, ал. 2 от Конституцията в посока на това, че чрез въвеждането на облагане с ДДС по отношение на процесуалното представителство се въвежда неравнопоставеност между лицата упражняващи адвокатската професия поради това, че някои от тях са регистрирани, а други не, в зависимост от реализираният от тях облагаем оборот по смисъла на ЗДДС, което може да предопредели избора на гражданите при избор на процесуален представител. При този си избор гражданите се уповават преди всичко на личната си преценка, както и на професионалните качества, квалификация и опит на упражняващия адвокатската професия.

Считам, че твърдяното неравенство на гражданите, което, според изложените твърдения, се е формирало от оспорваните текстове от ЗДДС, не може да бъде квалифицирано като неравенство в правата или привилегиите, основаващо се на имуществено състояние.

Конституционният съд вече се е произнасял, че в случаите, когато се касае за задължение, което държавата сама е поела (в разглеждания случай с Договора за присъединяване на Република България и Румъния към Европейския съюз), то не се касае за защита на гарантирани основни права по чл.6, ал.2 от Конституцията и това не е в противоречие и с принципа на правовата държава по чл.4 от Конституцията /реш. №1 от 1997г. по к.д. № 27/1996г./.

Като допълнителен аргумент към предходното следва да се подчертае, че данъкът върху добавената стойност, най-вече посредством механизма на право на приспадане на данъчен кредит, е икономически неутрален по отношение регистрираните за целите на ДДС лица, за които задължението да начисляват данъка за оказваните от тях услуги е обвързано с правото да ползват данъчен кредит за данъка, който им е бил начислен за стоките и услугите, които за закупили за нуждите на осъществяваната от тях икономическа дейност. Същевременно данъчно задължените лица, които не са регистрирани за целите на ЗДДС, не могат да ползват право на приспадане на данъчен кредит, тъй като не начисляват ДДС за оказваните от тях услуги. Във връзка с това е налице разлика в себестойността на адвокатската услуга в зависимост от това дали упражняващият адвокатска професия е регистриран или не за целите на ЗДДС, доколкото в себестойността на услугата оказвана от нерегистрирано лице се включва и начисленият му данък за получени от него стоки и услуги. Така себестойността на адвокатската услуга, оказвана от нерегистриран за целите на ДДС адвокат е по-висока от себестойността на същата услуга, оказана от регистрирано за целите на ДДС лице. Регистрираното лице обаче, за разлика от нерегистрирания за целите на ДДС адвокат, ще има задължението да начисли ДДС за оказването от него адвокатска услуга. В този смисъл разликата в себестойността на услугата частично елиминира ефекта от начисляване на данъка за адвокатската услуга върху стойността на услугата, която крайният потребител би заплатил в единия или другия случай. В допълнение, следва да се подчертае, че различния данъчен режим произтича не от имущественото състояние на лицето, извършващо услугата, а от реализирания от адвоката облагаем оборот, което е основание за задължителна регистрация по ЗДДС. Доколкото прагът за задължителна регистрация по чл.96, ал.1 от ЗДДС е определен със закон, в съответствие е с европейското законодателство и е еднакъв за всички данъчно задължени по закона лица, то не е налице неравнопоставеност между лицата, упражняващи адвокатска професия.

Освен това следва да се има предвид, че конституционният принцип за равенство на гражданите пред закона, съгласно чл. 6, ал. 2 от Конституцията, е спазен при приемането на

ЗДДС. Този принцип законодателят е длъжен да спазва там, където органите на власт разполагат с възможност за преценка и усмотрение. В настоящия случай, както бе казано по - горе, Република България е поела ангажимент за въвеждането на определени разпоредби, предвид което липсва възможността за преценка и усмотрение на законодателният орган – Народното събрание. Следователно, твърдението за нарушаване на принципа за равенство на гражданите пред закона е неотнормимо към разглеждания случай. В същия смисъл е и Решение № 1 от 27.01.2005г. по к.д. № 8/2004г.

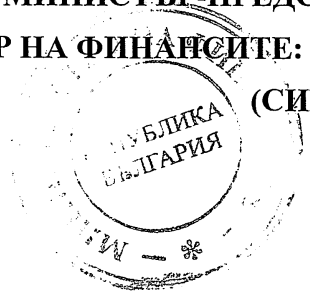
Предвид горното, в конкретния случай се касае за задължение, което държавата сама е поела и следователно не може да се касае за нарушаване, респ. защита, на гарантирани основни права по чл. 6, ал.2 от Конституцията, нито за нарушаване правото на защита по чл.56 от Конституцията, нито за нарушаване на чл. 60, ал.1 Конституцията, и това е в съответствие и с принципа на правовата държава по чл.4 от Конституцията.

**УВАЖАЕМИ КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,**

С оглед на гореизложеното, моля да отхвърлите изцяло като неоснователно искането на Президента на Република България за установяване на противоконституционност на § 12 от Закона за изменение и допълнение на ЗДДС, обн. ДВ, бр. 95 от 01.12.2009 г.

**С УВАЖЕНИЕ:**

*ja* **ЗАМЕСТНИК МИНИСТЪР-ПРЕДСЕДАТЕЛ  
И МИНИСТЪР НА ФИНАНСИТЕ:**  
(СИМЕОН ДЯНКОВ)



"За министър" *С. Дянков*  
Заместник-министър *В. Михайлов*  
Заповед за заместване *Змост 28/15.07.2010*