

ВИСШИ
АДВОКАТСКИ
СЪВЕТ



SUPREME
BAR
COUNCIL

ВИСШИ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

ул. Княз Иван 1-а 1000 София, тел. 986-28-61, 987-55-13, факс 987-65-14,
e-mail VASarch@bitex.com

КОНСТИТУЦИОНЕН СЪД

Вх. № 211/К.С. 10/07

Дата 18.02.2008

55

Изм. № 7
Дата 18.02.2008

ДО КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД
НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

СТ А Н О В И Щ Е

НА ВИСШИЯ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ ПО КОНСТИТУЦИОННО ДЕЛО
№ 10/2007

УВАЖАЕМИ ДАМИ И ГОСПОДА КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,

Във връзка с конституционно дело № 10/2007 г., образувано по искане на 53-ма народни представители от 40-то Народно събрание за установяване на противоконституционност на член 3, ал. 2 от Закона за данък върху добавената стойност (Обн., ДВ, бр. 63 от 4. 08. 2006 г., посл. изм. бр. 113 от 28 Декември 2007г.) в частта му относно израза „*както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус*”, Висшият адвокатски съвет застъпва становището, че същият е противоконституционен и следва да бъде прогласен за такъв на следните ОСНОВАНИЯ:

1. Текстът противоречи на Преамбюла и на чл. 4, ал. 1, чл. 6, ал. 2, чл. 19, ал. 2, чл. 56 и чл. 134 от Конституцията на Република България.

1.1 Конституцията прогласява България за правова държава, легитимирайки конституционното право на защита и дейността на адвокатурата като необходим инструмент за упражняването и гарантирането на това право. Всички граждани са равни пред закона, който създава и гарантира на всички граждани и юридически лица еднакви правни условия за стопанска дейност.

1.2 Съгласно чл. 3, ал. 2 от ЗДДС, упражняването на свободна професия е приравнено на независима икономическа дейност. По силата на § 1, т. 29 от ДР на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) адвокатите попадат в кръга на лицата, упражняващи свободна професия. **Конституционно недопустимо е обаче адвокатската дейност да бъде приравнявана на „независима икономическа дейност“**, както е направено със Закона за ДДС по отношение на процесуалното представителство на юридически лица.

Приамбюлът и чл. 4, ал. 1 от основния закон прогласяват България за *„правова държава“*, която *„се управлява според Конституцията и законите на страната“*. Същината на адвокатската дейност - и най-вече на процесуалното представителство – независимо от това дали то се осъществява по отношение на физически или юридически лица, е да съдейства на гражданите и фирмите да осъществяват едно от основните си и неотменими конституционни права – правото на защита, когато са нарушени или застрашени техни права и законни интереси (чл. 56 от Конституцията). Реалното и свободно упражняване на правото на защита е основна характеристика на правовата държава, поради което тази функция на адвокатурата е изведена на конституционно ниво – в чл. 134, ал. 1 от основния закон изрично е записано, че *„тя подпомага гражданите и юридическите лица при защита на техните права и законни интереси“*, като същевременно е доразвита в специален закон, какъвто е Законът за адвокатурата (ЗА).

1.3 Сред многото свободни професии у нас адвокатурата е единствената, легално дефинирана като такава на конституционно ниво. Съгласно чл. 134, ал. 1 от Конституцията *„адвокатурата е свободна, независима и самоуправляваща се“* – т. е., това е единствената „свободна“ в конституционно-правен смисъл професия, а не само по формален признак (отсъствие на отношения на власт и подчинение, самоосигуряване и пр.), по който и други професии биват причислявани към свободните.

Този принцип е затвърден и в чл. 2, ал. 2 от ЗА – *„Упражняването на адвокатската професия е дейност, предвидена в Конституцията, за правно съдействие и защита на свободите, правата и законните интереси на физическите и юридическите лица. Тя се осъществява в съответствие с принципите на независимост, изключителност, самоуправление и самоиздръжка“*.

1.4 Извършваната от адвокатите и адвокатските дружества дейност не е “услуга”, а дейност по защита на законни права и интереси. Неслучайно защитата на правата е вменена като публично

задължение на държавата, която в определени от закона случаи трябва да я осигури за своя сметка – например по Закона за правната помощ. Основна гаранция за упражняването на правото на защита е наличието на свободна и самоуправляваща се адвокатура.

В този смисъл адвокатът, както вече бе посочено, не извършва „независима икономическа дейност”, а дейност, вменена му с Конституцията и Закона за адвокатурата” по процесуално представителство и защита. Държавата, от своя страна, осъществява свое публично задължение.

Допълнителен аргумент в тази насока е *Решение № 83 от 1 април 1993 г. на Върховния съд* – „извършваната от адвокатите дейност по защита на законните права и интереси на гражданите (конституционно тяхно право) не може да бъде дефинирана като „услуга”. Това е така, защото адвокатската дейност е интелектуална...тя...няма и краен потребител – такъв не е нито гражданинът на страната, потърсил защита на своите интереси чрез адвокат, нито съдът, пред когото се осъществява тази защита.”

2. Редакцията на чл. 44, ал. 1, т. 5 ЗДДС (обн., ДВ., бр. 108 от 2007 г., в сила от 19.12.2007 г.), с която в кръга на освободените от ДДС доставки бе включено процесуалното представителство, с което се осъществява правото на защита на физически лица в досъдебни, съдебни, административни и арбитражни производства, е безспорно доказателство в подкрепа на становището на Висшия адвокатски съвет, че адвокатската дейност по защита на правата и законните интереси на гражданите и юридическите лица не е независима икономическа дейност, нито услуга, а упражняване на конституционно закрепено право.

2.1 Независимо, че е сериозна стъпка напред, в сегашната си редакция текстът на чл. 44, ал. 1, т. 5 във връзка с чл. 3, ал. 2 ЗДДС създава предпоставки за нееднаквото третиране на граждани и юридически лица – в нарушение на чл. 19, ал. 2 от Конституцията.

Съгласно чл. 19 икономиката на страната се основава на свободната стопанска инициатива, като законът създава и гарантира на всички граждани и юридически лица еднакви условия за стопанска дейност, предотвратявайки нелоялната конкуренция. Фактът, че юридическите лица могат (а в определени случаи са и длъжни) да се регистрират по ЗДДС и да си върнат начислените върху възнагражденията за процесуално представителство ДДС под формата на данъчен кредит, не може да е аргумент в подкрепа на откровеното нарушаване на една конституционна разпоредба, какъвто е чл. 19, ал. 2 от основния закон.

2.2 Създаването на двойствен данъчен режим за една и съща дейност – в случая процесуално представителство по дела, по отношение на иначе равнопоставени правни субекти (физически и юридически лица), противоречи не само на Конституцията, но и на правото на ЕС, за което равнопоставеността и достъпът до правосъдие са сред основните принципи.

3. Действащата към момента Директива № 2006/112/ЕС за обща система на ДДС също не е аргумент за облагане на правото на защита с ДДС - и особено що се отнася до процесуалното представителство, без значение дали става дума за физически или юридически лица.

3.1 Директивите на ЕС, в това число и Директива № 2006/112/ЕС за обща система на ДДС (обнародван в бр. 347 на Официалния журнал на ЕС на 11 декември 2006 г., в сила от 1 януари 2007 г.), са с препоръчителен характер и нямат приоритет пред Конституцията на Република България.

Директива 2006/112/ЕС не съдържа изрично изискване за облагане с ДДС на процесуалното представителство, нито вмениява задължително облагане с ДДС на дейностите, извършвани от адвокати, нотариуси и частни съдебни изпълнители.

3.2 Нито отменената Шеста директива, нито Директива № 2006/112/ЕС съдържат общовалидна дефиниция за услугите, които следва да бъдат облагани с ДДС. Следователно, на държавите-членки на ЕС е предоставена свободата сами да определят в националните си законодателства кои дейности, извършвани от свободни професии, следва да бъдат квалифицирани като “услуги” и “независима икономическа дейност” и да бъдат облагани с ДДС. Новоприетият от Народното събрание текст на чл. 44, ал. 2, т. 5 ЗДДС е красноречиво доказателство в тази посока.

3.3 Следва да се има предвид, че в конкретния случай не се оспорва цялостното прилагане на ЗДДС изобщо върху свободните професии, а само по отношение на дейността на адвокатите, частните съдебни изпълнители и нотариусите.

3.4 Директива № 2006/112/ЕС обвързва облагането с ДДС с едно важно условие: да е налице облагаема транзакция, която да е осъществена от задълженото по ДДС лице. За целта в Раздел III, членове 9 и 13 на Директивата са посочени лицата, които следва да бъдат задължени по ДДС. Сред тях обаче не са посочени професиите „адвокат”, „нотариус” и „частен съдебен изпълнител”.

В чл. 56, ал. 1, буква „с” от Раздел V – „Място на облагаеми транзакции” от Директивата в случаите на „разнообразни услуги” се посочва: „услуги от консултанти, инженери, консултантски бюра, юристи, счетоводители и други подобни услуги ...” Тоест, изведени са

два кумулативни признака за „идентифициране“ на онази юридическа дейност, която може да бъде обложена с ДДС: да е услуга в класическия смисъл на тази дума и да е осъществена от дипломирани юристи.

3.5 В оригиналния текст (на английски) на Директива № 2006/112/ЕС от 19 декември 2006 г. (а и на отменената Шеста директива № 77/388/ЕИО) е употребено понятието „lawyers“, което означава „юрист“ в широкия смисъл на думата – като образователна специалност, а не като професия. Докато за „адвокат“ – т. е., юрист, който има право да практикува и да се явява в съда и пред държавни органи, се използва “attorney-at-law” или “barrister-at-law” (когато става дума за дела във Върховния съд).

Следователно, под юридически услуги авторите на двете европейски директиви имат предвид дейност, извършена от юрист, която няма нищо общо с правораздаването и защитата на права и законни интереси пред държавни органи на физическите и юридическите лица. Става дума за консултантските услуги, които никога не са попадали в обхвата на процесуалното представителство. При това положение облагането с ДДС на дейността на адвокатите по осъществяване на процесуално представителство не намира правна опора в нито една от двете европейски директиви.

3.6 Директива № 2006/112/ЕС в ал. 2 от част „В” на Анекс Х дава право на всяка държава-членка на Европейския съюз да продължи да не облага дейностите, извършвани от автори, артисти, изпълнители, юристи и пр., ако до влизането на директивата в сила не ги е облагала с ДДС. До 1 януари 2007 г. в България дейността на адвокати, нотариуси и частни съдебни изпълнители не беше облагана с ДДС.

3.7 Освен липсата на правни основания за облагането с ДДС на процесуалното представителство – не само по отношение на физическите лица, но и на юридическите, както и на дейността на нотариуси и частни съдебни изпълнители, с оглед на пълното изясняване на въпроса и предотвратяването на евентуални спекулации, следва да се отбележи отсъствието и на аргументи по „целесъобразност”. Както бе отбелязано още при дебата за изменението на ЗДДС през 2006 г. (включително и от представители на финансовото ведомство), облагането, респективно необлагането на процесуалното представителство и на дейността на нотариуси и частни съдебни изпълнители няма да има съществено отражение върху приходите в държавния бюджет, тъй като относителният дял на тези постъпления във фиска е твърде малък.

4. С промяната на режима на облагане на правната помощ се нарушава и същността на данъка върху добавената стойност.

4.1 Данък върху добавена стойност по своята същност е *косвен, многофазен и некумулятивен данък*. *Косвен* е, защото с него се облага потреблението на стоки и услуги. Както вече бе посочено по-горе, конституционната дейност на адвокатите по защита на правата и законните интереси на гражданите не е услуга. *Многофазен* означава, че ДДС се начислява по конкретна доставка на всеки етап от реализацията на стоката или услугата. *Некумулятивен* - включва се еднократно в крайната цена на стоката или услугата, като облагането само на добавената стойност се постига чрез механизма на приспадане на данъчен кредит от всеки получател в поредицата от доставки по пътя на реализация на стоката или услугата.

С предвиденото в ЗДДС облагане на правото на защита на юридическите лица обаче за тях ДДС на практика ще е *кумулятивен данък*. Както е известно, адвокатското възнаграждение се определя за всяка фаза и инстанция на процеса. По едно гражданско дело, например, съобразно действащия ЗДДС, би следвало да се начислява по 20 % ДДС при упражняване на правото на защита на всяка една съдебна инстанция. Обикновено те са три, но ако са налице основания за прилагане на извънредния способ - отмяна на влязло в сила съдебно решение, клиентът ще трябва да заплати още 20 % ДДС. И още 20 % - ако реши да заведе изпълнително дело срещу ответника, който отказва да изпълни доброволно съдебното решение. В случай, че физическото или юридическото лице потърси защита на правата си и пред Европейския съд в Страсбург, по логиката на закона предоставената му правна помощ също би следвало да бъде обложена с 20 % ДДС. И тъй като в ЗДДС липсва механизъм за приспадане на заплащаното ДДС в случаите, когато с него се облага правото на защита, на практика само по едно свое дело клиентът може да заплати до 120 % ДДС, вместо определените в ЗДДС 20 %!

4.2 Нещо повече – по повод на осъществяваната от държавата правосъдна и правораздавателна дейност юридическите лица са данъчно обложени два пъти. Веднъж част от преките данъци, събирани от физическите и юридическите лица, се заделя за финансовото обезпечаване на съдебната власт и в частност - на правораздаването като едно от основните проявления на властническите функции на държавата и **втори път** – фирмите ще заплащат косвен данък под формата на ДДС, когато се обръщат за съдействие към адвокат, респ. адвокатско сдружение при осъществяване на конституционното си право на защита пред органите на съдебната власт. Конституционно закрепената роля на

адвокатурата да съдейства за защита на правата и законните интереси на гражданите - без да е част от йерархията и структурите на съдебната власт, я превръща в съществен елемент на правосъдието.

4.3 Както е ясно изразено в самото наименование, става дума за *данък върху стойността*, която е новосъздадена с дадена стопанска организация. В процесите, свързани с правоприлагането, не се създава добавена стойност.

4.4 Съгласно разпоредбите на Глава девета от ЗДДС за адвокатите също ще бъде в сила общата разпоредба, според която регистрацията по този закон е задължителна и доброволна. Тези два типа регистрация се отнасят за всички търговци по смисъла на Търговския закон. Адвокатите обаче не попадат в рамките на понятието „търговец“, тъй като те упражняват професията си не като търговци, а по силата на специален закон. Нещо повече – Законът за адвокатурата в чл. 5, ал. 2 съдържа изрична забрана адвокатът да е търговец, да рекламира дейността си (нещо, което е съществена част от търговската дейност) и пр.

Изцяло подкрепяме искането и аргументите на вносителите – 53-та народни представители, както и аргументите на Съвета на Нотариалната камара и Съвета на Камарата на частните съдебни изпълнители за обявяването на чл. 3, ал. 2 от ЗДДС в частта му относно израза „*както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус*“.

София, 15.02.2008 г.

С уважение:

ПРЕДСЕДАТЕЛ НА ВАС:

/ГР.МАРКОВСКИ/

