



ВИСШ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

Ул. „Цар Калоян“ №1-А, 1000 София, тел:9875513, 9875859,
факс:9876514
e-mail: VASprotocol@bitex.com

Handwritten notes and signatures:
К-Кр. 1/1
Комп. 2-00
КС
26.02.2007
Изх. №
Дата 26.02.2007г

ДО
КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД
НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

СТ А Н О В И Щ Е

НА ВИСШИЯ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ по конституционно дело № 1/2007 г.

УВАЖАЕМИ ГОСПОДА КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,

Във връзка с конституционно дело № 1/2007 г., образувано по искане на Омбудсмана на Република България, Висшият адвокатски съвет застъпва **СТАНОВИЩЕТО**, че **член 3, ал. 2** от **Закона за данък върху добавената стойност (Обн., ДВ, бр. 86 от 24. 10. 2006 г.)** – и по-точно изразът **„като и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус“**, е противоконституционен и следва да бъде прогласен за такъв на следните **ОСНОВАНИЯ**:

1. Оспорваният текст от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) е приет в грубо и безпрецедентно нарушение на чл. 88, ал. 1 от Конституцията на Република България.

Съгласно чл. 88, ал. 1 от Конституцията „законите се обсъждат и приемат с две гласувания, които се извършват на отделни заседания. По изключение Народното събрание може да реши двете гласувания да се извършат в едно заседание”.

Оспореният пред КС текст е приет на четвърто гласуване. През юни 2006 г. народните представители окончателно приеха на второ четене ЗДДС, включително и чл. 3, ал. 2 в редакция, изключваща процесуалното представителство по дела от кръга на облагани с ДДС дейности. Месец по-късно – на 19 юли 2006 г., бе направен неуспешен опит текстът да бъде прегласуван (на трето четене!) във вариант, включващ и процесуалното представителство в кръга на облаганите с ДДС дейности. По-късно, в същото заседание - с ЧЕТВЪРТО ГЛАСУВАНЕ, този текст бе приет (в абсолютно нарушение на Конституцията), в действащата към момента и оспорена пред Конституционния съд редакция.

2. Приетият текст противоречи също на Преамбюла и на чл. 4, ал. 1 от Конституцията, които прогласяват България за правова държава, както и на чл. 56 и чл. 134 от Конституцията, които уреждат конституционното право на защита и дейността на адвокатурата като необходим инструмент за упражняването и гарантирането на това право.

2. 1 Съгласно чл. 3, ал. 2 от ЗДДС упражняването на свободна професия е приравнено на независима икономическа дейност. По силата на § 1, т. 29 от ПЗР 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.

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, е да съдейства на гражданите 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. Ето защо 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 и в специален закон, какъвто е Законът за адвокатурата (ЗА).

2.2 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), 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”.

2.3 Извършваната от адвокатите и адвокатските дружества дейност не е “услуга”, а дейност по защита на законните права и интереси на гражданите. Защитата на правата е публично задължение на държавата и тя е длъжна да я осигури. Именно в изпълнение на този свой ангажимент държавата осигурява за своя сметка адвокатска защита на социално слаби лица 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.”

3. Оспорваната разпоредба създава предпоставки за нееднаквото третиране на граждани и юридически лица, самостоятелно практикуващите адвокати и адвокатските

сдружения, с което се нарушава чл. 6, ал. 2 и чл. 19, ал. 2 от Конституцията.

Член 6, ал. 2 от Конституцията прогласяват равенството на гражданите пред закона, въвеждайки забрана за недопускане на никакви ограничения на правата или въвеждането на привилегии. 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, като предотвратява нелоялната конкуренция.

В случая това право е нарушено.

3.1 Когато правната помощ се предоставя на юридическо лице, регистрирано по Закона за ДДС, или опосредено на гражданин – чрез такова юридическо лице, то те ще могат да се възползват от правото си на данъчен кредит. Тоест, за тях съществува възможност да си възстановят платения ДДС и de facto те няма да усетят тежестта на предвидения за правното на защита косвен данък.

Когато обаче физическо лице (гражданин) ползва самостоятелно същата помощ, то ще е задължено реално да заплати 20-процентния данък върху добавената стойност.

3.2 Нееднакво третиране е налице и при адвокатите спрямо адвокатските дружества. Първите на практика няма да могат да се възползват напълно от правото на данъчен кредит, тъй като не е ясно точно по кои сделки те ще имат право да намаляват дължимите към бюджета суми. Докато адвокатските дружества ще могат да се възползват изцяло от предимствата, които дава регистрацията по ЗДДС.

3.3 Въвежда се двоен режим за облагане (в случая – необлагане) с ДДС, когато се ползва адвокат по Закона за правната помощ. Към момента няма данни в бюджета на Националното бюро за правна помощ да са предвидени допълнителни средства за начисляване на ДДС върху изплащаните по този закон адвокатски възнаграждения.

3.4 Всичко изложено дотук е предпоставка за нелоялна конкуренция. Във връзка с това ще припомним, че основно изискване на Директива 2006/112/ЕС от 2006 г. е данъкът върху добавената стойност да е неутрален и да се прилага по такъв начин, че да не създава и най-малък риск от нарушаване на изискването за лоялна конкуренция.

Оставането на дейността на адвокатите и адвокатските дружества извън обхвата на независимата икономическа дейност е

такава гаранция за лоялна конкуренция. В противен случай ще се стигне до ситуация, в която едни адвокати ще начисляват ДДС върху предоставяната от тях правна помощ, други – не. И критерият, по който клиентът ще избира своя адвокат, няма да е личността и професионалните качества на защитника, а чисто икономически.

Това, от една страна, ще доведе до грубо нарушаване на изискването за лоялна конкуренция между адвокатите, а от друга – ще се наруши изискването на цитираната по-горе европейска директива данъкът върху добавената стойност да е неутрален. Защото ще води до различен икономически ефект за клиента в зависимост от това дали ще потърси за съдействие адвокат, който се е регистрирал по ЗДДС и поради това начислява 20 % ДДС, или такъв, който не е и оказваната от него правна помощ е по-евтина. Изборът в този случай ще бъде повлиян от чисто икономически съображения.

Всичко това променя данъка върху добавената стойност от неутрален – в икономическа пречка и то в сферата на конституционно регламентирана дейност по защита на права, което би било недопустимо и в грубо нарушение на Европейската конвенция за защита правата на човека и основните свободи.

4. Изискване на Шеста директива (№ 77/388/ЕИО) на Съвета на Европа за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, също не би могло да е аргумент за облагане на правото на защита с ДДС и особено що се отнася до процесуалното представителство.

4.1 На първо място – Директивите на ЕС, в това число и Шеста директива, са с препоръчителен характер и нямат приоритет пред Конституцията на Република България.

Но дори и да беше така (а то не е), в Шеста директива липсва изрично изискване за облагане с ДДС на процесуалното представителство (подробни аргументи в тази насока ще бъдат изложени по-долу).

4.2 ШЕСТА ДИРЕКТИВА, ЗАЕДНО С ВСИЧКИ НЕЙНИ ИЗМЕНЕНИЯ И ДОПЪЛНЕНИЯ (част „А” от Анекс IX), **Е ОТМЕНЕНА** на 28 ноември 2006 г., на която дата Европейският съюз прие нова **Директива № 2006/112/ЕС** за обща система на ДДС. Новият ДДС-документ е обнародван в бр. 347 на Официалния журнал на ЕС на 11 декември 2006 г. и влезе в сила от 1 януари 2007 г. (Още преди да влезе в сила, тя от своя страна бе изменена с Директива №

2006/138/ ЕС от 19 декември 2006 г., публикувана в бр. 384 от 29 декември 2006 г. на Официалния журнал).

Следователно, от 1 януари т. г. ангажиментите на България по отношение на данъка върху добавената стойност са разписани в спомената вече Директива № 2006/112/ЕС. Този документ не вменява задължително облагане с ДДС на дейностите, извършвани от адвокати (а също така и от нотариуси и частни съдебни изпълнители).

4.3 Нито в Шеста директива, нито в Директива № 2006/112/ЕС има общовалидна дефиниция за услугите, които трябва да бъдат облагани с ДДС. Коеето означава, че 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.

4.4 Съгласно Директива № 2006/112/ЕС за облагане с ДДС е необходимо да бъде изпълнено 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” (също и „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 консултантите, инженери, консултантски бюра, **юристи**, счетоводители и други подобни услуги ...” Тоест, изведени са два признака за „идентифициране” на онази юридическа дейност, която може да бъде обложена с ДДС: тази дейност трябва да е **услуга в класическия смисъл на тази дума** и тя трябва да е **осъществена от дипломирани юристи**.

4.5 В оригиналния текст (на английски) на Директива № 2006/112/ЕС от 19 декември 2006 г. и на 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. 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.

4.5 Директива № 2006/112/ЕС в ал. 2 от част „В” на Анекс Х дава още една хипотеза за липсата на облагане на типичните юридически дейности, каквото е и процесуалното представителство. Цитираната разпоредба 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. дейността на адвокатите у нас (както и на нотариусите и частните съдебни изпълнители) не беше облагана с ДДС.

5. Въвеждането на данъка е пряко нарушение на Европейската конвенция за защита на човешките права.

Член 6 прогласява правото на защита и справедлив съдебен процес като основно човешко право. Предвиденото начисляване на 20 % ДДС върху адвокатската дейност, в това число и върху процесуалното представителство, създава допълнителни икономически пречки за гражданите, които искат ефикасно да упражняват това свое право на защита.

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

6.1 Данък върху добавена стойност по своята същност е *косвен, многофазен и некумулативен 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. *Некумулативен* е, защото данъкът се включва 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 обаче ДДС на практика ще е *кумулативен 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 реши да 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 %!

6.2 Нещо повече – по повод на осъществяваната от държавата правосъдна дейност гражданите 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** – гражданите и фирмите 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. А конституционно определената роля на адвокатурата да съдейства за защита на правата и законните интереси на гражданите - без тя да е част от йерархията и структурите на съдебната власт, я превръща в съществен елемент на правосъдието.

6.3 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.

6.4 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 Омбудсмана на Републиката в частта за нотариусите и частните съдебни изпълнители.

Във връзка с това ще изтъкнем още един аргумент за прогласяване на противоконституционност на чл. 3, ал. 2 от ЗДДС – а именно направеното до Министерския съвет на Република България ИСКАНЕ ОТ ПАРТНЬОРСКАТА ПРОВЕРКА НА ЕВРОПЕЙСКАТА КОМИСИЯ ЗА ОТТЕГЛЯНЕ НА ТОЗИ ТЕКСТ.

ПРИЛОЖЕНИЕ:

1. Копие от Стенограма от заседание на Народното събрание от 19 юли 2006 г., на което чл. 3, ал. 2 от ЗДДС е прегласуван в нарушение на чл. 88, ал. 1 от Конституцията.

а. е. 3
а. е. 2

ПРЕДСЕДАТЕЛ НА
ВИСШИЯ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ:

(Траян Марковски)

