



11-03-12
В - В.С. Министър
на и-ч министър
същите министър
20.02.2007

ДО
КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД
НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

СТАНОВИЩЕ

от
Министъра на финансите
по
Конституционно дело №1 за 2007 г.

**УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН ПРЕДСЕДАТЕЛЮ,
УВАЖАЕМИ ГОСПОЖИ И ГОСПОДА КОНСТИТУЦИОННИ СЪДИИ,**

С определение на Конституционния съд от 30 януари 2007 г. съм конституиран като заинтересована страна по конституционно дело №1 за 2007 г.

Делото е образувано на основание чл.150, ал.3 от Конституцията на Република България по искане на омбудсмана на Република България за установяване на противоконституционност на разпоредбата на чл.3, ал.2 от Закона за данък върху добавената стойност (обн. ДВ, бр. 63 от 2006 г.; изм., бр. 86 от 2006 г.; доп., бр. 105 от 2006 г.; изм. и доп., бр. 108 от 2006 г.) (ЗДДС) в частта му „както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус“. В искането си омбудсманът оспорва разпоредбата, защото посочената дейност се определя като „независима икономическа дейност“ и следователно субектите, които извършват такива дейности се третират като данъчно задължени лица. Според него с оспорвания текст се нарушават правата на гражданите, тъй като той противоречи на Преамбюла и на чл.4, ал.1, чл.6, ал.2, чл.19, ал.2, чл.56 и чл.134 от Конституцията.

Върховенството на Конституцията е задължителен белег на правовата държава, а конституционните норми имат основополагащ характер в правната система на Република България. Конституцията контролира всички юридически актове, включително когато се касае за ратифициран, обнародван и влязъл в сила международен договор. Безспорно нито един европейски акт няма върховенство спрямо Конституцията и не може да противоречи на нейните разпоредби.

В хода на преговорите за присъединяване към Европейския съюз обаче, Република България пое ангажимент от датата на членство да въведе и прилага изцяло принципите на европейското законодателство. Това породило необходимостта от хармонизация на българското данъчно законодателство с изискванията на европейските директиви в областта на косвеното облагане и доведе до разработването на изцяло нов ЗДДС, което от своя страна не освобождава законодателя от задължението да спазва конституционните принципи. Следва да се подчертае, че изготвянето на закона в съответствие с европейските изисквания, се извърши изцяло при спазване принципа за задължителното му обвързване с нормите на основния закон.

1. Относно твърденията за противоречие на чл.3, ал.2 от ЗДДС в частта „както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус” с Преамбюла, чл.4, ал.1 и чл.56 от Конституцията.

Основно начало, което конституционният законодател провъзгласява и гарантира в Преамбюла и чл.4, ал.1 от Конституцията е правовата държава. Правото на защита, провъзгласено в чл.56, е основен признак на демократичната правова държава, а дейността на адвокатите и техните сдружения, на нотариусите и частните съдебни изпълнители, съдейства на гражданите да упражняват това свое важно и неотменимо конституционно право. Аргументът на омбудсмана, че приравняването на тази дейност на „независима икономическа дейност” е недопустимо и неоправдано, защото противоречи на принципите на правовата държава, като накърнява правото на защита на гражданите, не би могъл да се приеме.

На първо място, извън предмета на данъчните закони е да осигуряват правото на защита на гражданите, тъй като те следва да регламентират не права, а основно задължения за всички субекти, като при това следва да се има предвид, че плащането на данъци е основно конституционно задължение на българските граждани. Гаранциите за изпълнението на това задължение са най-важни, тъй като осигуряват финансовата обезпеченост на държавата.

Следва да се подчертае, че **такова приравняване у нас е въведено** за първи път още с първия Закон за данък върху добавената стойност (обн., ДВ, бр. 90 от 1993 г.) и досега подобно противоречие **не е изтъквано**. Чл.9, ал.1, т.10 от този закон регламентира, че сделките за осъществяване на правни дейности по Закона за адвокатурата и Закона за нотариусите **са освободени**. Аналогична разпоредба се съдържа и в чл.43 от Закон за данък върху добавената стойност (обн., ДВ, бр. 153 от 1998 г.), който беше в сила до 01.01.2007 г. След като предоставянето на такива услуги е било дефинирано като освободена сделка (доставка), безспорно е, че и досега на основание разпоредбите на двата цитирани отменени акта, тези услуги са попадали в обхвата на понятието „независима икономическа дейност”. Безспорно и досега лицата, които извършват такава дейност са били данъчно задължени лица, тъй като те са извършвали независима икономическа дейност, но по преценка на законодателя за тези услуги не се е начислявал данък поради това, че същите са се третирали като освободени сделки (доставки).

Съгласно чл.3 от новия ЗДДС (обн., ДВ, бр. 63 от 2006 г.) данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. Независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Тази разпоредба на закона е напълно хармонизирана с изискванията на чл.4 от Директива 77/388/ЕЕС (Шеста директива) на Европейско законодателство, съгласно който:

1. “Данъчно задължено лице” означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

2. Икономическа дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, и **упражняването на свободни професии**. Използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен приход от него също се счита за икономическа дейност.

Подобни разпоредби съществуват и в законодателство на редица държави членки. Словенският Закон за данък върху добавената стойност например регламентира следното: „Чл.13 (2) Икономическа дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители,

търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и **упражняването на свободни професии.**” Естонският закон за данък върху добавената стойност предвижда: „Чл.2 (2) Дейността на нотариуси, съдия изпълнители и заклетни преводачи се счита за независима икономическа дейност.” Аналогични разпоредби съдържат в данъчните закони на Португалия, Малта, Словакия, Ирландия, Холандия. Важно е да се отбележи, че Европейската комисия е изразила „обосновано становище” относно прилагането от Франция на намалена ДДС ставка от 5,5% за определени услуги, предоставяни от адвокати. Франция прилага намалена ставка за услуги, предоставяни от адвокати в рамките на правната помощ, в които случаи услугите се заплащат изцяло или частично от държавата. Становището на Комисията е, че прилагането на намалена ставка в подобни хипотези противоречи на европейското законодателство. Адвокатските услуги не са включени в обхвата на стоките и услугите, по отношение на които държавите членки могат да прилагат намалени ДДС ставки.

В този смисъл е и Решение на съда на ЕО от 26 март 1987 г. (дело 235/85) относно облагане с ДДС на услугите, предоставяни от нотариуси и съдебни изпълнители: „При осъществяване на служебните си функции същите предоставят услуги на трети лица срещу получаване на възнаграждение (такса), което представлява независима икономическа дейност. Във връзка с това нотариусите и съдебните изпълнители извършват независима икономическа дейност и следва да се считат като данъчно задължени лица за целите на облагане с ДДС по смисъла на член 4 (1) и (2) от Шеста директива. По отношение на тях не би могла да се приложи разпоредбата на член 4 (5) от Шеста директива – (член 3 (5) ЗДДС), тъй като те не предоставят услуги в качеството им на орган на държавна власт, не са част от държавната администрация, а са лица, които упражняват свободна професия.”

Предвид горното, приравняването на дейността на адвокатите, нотариусите и частните съдебни изпълнители на независима икономическа дейност не накърнява правото на защита на гражданите. Наистина КРБ урежда правото на защита на всички граждани, но при упражняването на това право за услугата, предоставяна от адвокати, нотариуси и частни съдебни изпълнители, гражданите заплащат възнаграждение. Получаването на възнаграждение от своя страна е един от елементите, характеризиращи една дейност като независима и икономическа, и това по никакъв начин не противоречи на правото на защита и на конституционния статус на адвокатурата като свободна, независима и самоуправляваща се. Конституциите на други държави членки също регламентират правото на защита и безпрепятствен достъп на гражданите до правосъдие. Така например Конституцията на Кралство Испания урежда в чл.24, ал.1 правото на всеки на ефективна защита от съда при упражняването на неговите права и законни интереси и в никакъв случай не е възможен отказ от такава защита. Видно от цитирания текст от испанската конституция, той звучи по аналогичен начин на разпоредбата на чл.56 от Конституцията на Република България. Подобни разпоредби се съдържат и в чл.12 от Конституцията на Великобритания, чл.24, ал.1 от Конституцията на Италия, чл.17 и 18 от Конституцията на Холандия, чл.4 от Конституцията на Чехия. Въпреки че цитираните конституции провъзгласяват като основно и неотменимо правото на защита, в националните закони за данък върху добавената стойност дейността на адвокати, нотариуси и частни съдебни изпълнители е регламентирана като независима икономическа дейност, която се облага с ДДС.

Ако се съгласим с доводите, изложени в искането, то не би следвало да облагаме и транспортните услуги, за да не се накърнява правото на свободно придвижване, регламентирано в чл.35, ал.1 от Конституцията. Вярно е, че поради своето съдържание тази дейност не може да се нарече стопанска, но не би могло да се приеме, че същата не е насочена към икономическа изгода, а от там и към създаване на добавена стойност. Всяка една дейност, от която се получава определено възнаграждение, в най-общия смисъл има икономическо значение. Следва да се подчертае, че и у нас вече е предвидена нормативна възможност за съвместно упражняване на адвокатска дейност, а именно чрез създаването на адвокатските търговски дружества. Основната цел на всеки търговец е получаване на печалба. В този смисъл, следва да се обмисли въпросът, защо съществуването на подобни

търговски дружества не противоречи на принципите на адвокатската професия и е съвместимо с нея като конституционна институция, а облагането с данък за извършване на услуга е „несъвместимо с конституционния ѝ статус, като свободна, независима и самоуправляваща се“. Невярно е и твърдението, че адвокатската услуга няма краен потребител. Крайният потребител е именно лицето, което упражнява правото си на защита. Когато това лице си купува хляб или мляко, то също е краен потребител. И ако приемем доводите, посочени в искането за противоконституционност, то не бива да има ДДС изобщо, тъй като страда крайният потребител, а това е косвен данък, който се плаща от крайните потребители.

2. Относно твърденията за противоречие на чл. 3, ал. 2 от ЗДДС в частта „както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус“ с чл. 6, ал. 2 и чл. 19, ал. 2 от Конституцията.

Безспорно, както българският законодател, така и европейският, са категорични, че адвокатите и техните сдружения, нотариусите и частните съдебни изпълнители не предоставят услуги в качеството им на орган на държавна власт, не са част от държавната администрация, а са лица, които упражняват свободна професия, което от своя страна поражда необходимостта от облагането им с данък върху добавената стойност, тъй като извършват независима икономическа дейност. В определението за независима икономическа дейност, освен получаването на възнаграждение, основен характеризиращ белег е извършването на дейност по независим начин, като идеята е да се отграничи от полагането на зависим труд по трудови и приравнени на тях правоотношения. В този смисъл е и изброяването на дейности, които се считат за независима икономическа дейност - дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, и упражняването на свободни професии. При всички тях не е налице полагане на зависим труд, а напротив – извършват дейност по независим начин и то срещу възнаграждение. От друга страна, дейността на адвокатите, нотариусите и частните съдебни изпълнители не би могла да се сравнява с тази на органите на държавна власт. Последните осъществяват властнически функции на държавата, за което получават възнаграждение, което от своя страна подлежи на данъчно облагане. Неслучайно европейският законодател в Шеста директива изрично е „изключил от данъчно облагане наетите по трудови правоотношения лица, както и други лица, доколкото същите са поели задължения към работодател съгласно трудов договор или посредством друга форма на правна обвързаност“. Неслучайно извън кръга на данъчно задължените лица са „държавите, регионалните и местните държавни власти, както и другите публично правни органи“ по отношение на дейностите и сделките, които извършват в качеството си на органи на държавна власт, дори когато събират такси, вноски или плащания във връзка с такива дейности или сделки“.

В този смисъл не би могло да се приеме посоченото в искането твърдение по отношение на нотариалната дейност, че оспорваният текст „създава предпоставки за нееднакво третиране на гражданите при извършване на нотариални действия“. Това би било вярно, ако би довело до опорочаване условията на конкуренция. Безспорно на тях държавата делегира извършването на предвидените по закон нотариални действия. Но съгласно разпоредбите на чл.82 и сл. от Закона за нотариусите и нотариалната дейност, нотариални действия могат да извършват и други органи, но само по изключение когато в съответния район няма нотариус, или при други изключителни обстоятелства. Очевидно тези други органи са държавни органи, които извършват такива действия по изключение, наред с другите делегирани им по закон правомощия. Затова те получават възнаграждение от държавата, а събраните от тях нотариални такси, постъпват в приход на съответния бюджет, както е регламентирано в чл.86, т.2 и 3 от същия закон. А таксите, събрани от нотариусите, съгласно т.1 от същата разпоредба постъпват в техен приход. Същите доводи следва да бъдат възприети по отношение на облагането на частните съдебни изпълнители. От различното

данъчно третиране на държавните и частните съдебни изпълнители, в никакъв случай не следва нееднакво третиране на длъжниците в изпълнителния процес.

Атакваният текст от новия Закон за данък върху добавената стойност обаче, не само че не противоречи на основния закон, а се стреми да създаде един непривилегиран фискален режим за всички лица, които без значение от целите и резултатите, извършват независима икономическа дейност. Принципът на равноправното данъчно третиране на всички, които извършват такава дейност също е от основните белези на правовата държава.

С оглед изложеното, неоснователен е аргументът, че с оспорената част от разпоредбата на чл.3, ал.2 от ЗДДС се нарушава чл.6, ал.2 от Конституцията, защото задължението за заплащане на ДДС било поставено в зависимост от това дали адвокатската помощ се ползва от юридическо лице, регистрирано по ЗДДС, или от гражданин. Правото на данъчен кредит, което имат регистрираните по ЗДДС лица и принципът на равенството пред закона не биха могли да бъдат съпоставяни. В този контекст, равенството пред закона би следвало да означава, че на всички граждани трябва да се гарантира правото им на защита, както и еднакви правни условия за упражняването му.

3. Относно твърденията за противоречие на чл.3, ал.2 от ЗДДС в частта „както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус” с чл.134 от Конституцията.

Според чл.134 от Конституцията адвокатурата е свободна, независима и самоуправляваща се. Тя подпомага гражданите и юридическите лица при защитата на техните права и законни интереси, като организацията и редът на дейността ѝ се уреждат със закон. Адвокатурата е конституционна институция, чийто статут, организация и дейност са установени на конституционно равнище.

Предвиденото от законодателния орган облагане с ДДС на предоставяните от адвокатите, нотариусите и частните съдебни изпълнители услуги, от което произтичат определени в ЗДДС правни последици, е неотнормимо към конституционния статус на адвокатурата като свободна, независима и самоуправляваща се и в тази връзка не би могло да съществува противоречие тъй като, както адвокатите, така и нотариусите и частните съдебни изпълнители не са възпрепятствани при упражняване на дейността им и самостоятелното вземане на решенията им. Тяхната независимост и автономност е гарантирана с правната уредба в специалните им закони - Закона за адвокатурата, Закона за нотариусите и нотариалната дейност и Закона за частните съдебни изпълнители. Това, че тези лица упражняват своята дейност свободно и независимо, не дава основание данъчният закон да създава различни правни условия за субектите.

С оглед на изложените доводи и аргументи считам, че искането на омбудсмана за обявяване на противоконституционността на чл.3, ал.2 от Закона за данък върху добавената стойност в частта му „както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус” е неоснователно и следва да бъде отхвърлено.

С УВАЖЕНИЕ:

(ПЛАМЕН ОРЕШАРСКИ)