

21

ДО  
КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД  
НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

**СТ А Н О В И Щ Е**

на Върховния касационен съд  
на Република България

по конституционно дело № 16/2009 г. на Конституционния съд на Република България, образувано по искането на Президента на Република България за установяване на противоконституционността на § 12 от Закона за изменение и допълнение на Закона за данъка върху добавената стойност, приет на 25 ноември 2009 г., обн. ДВ, бр. 95 от 1 декември 2009 г. и допуснато за разглеждане с определение от 22 декември 2009 г.

**Уважаеми конституционни съдии,**

Искането е за установяване противоконституционността на § 12 от Закона за изменение и допълнение на Закона за данъка върху добавената стойност /Обн. ДВ, бр. 95 от 1.12.2009 г./.

Становището на Президента на Република България е за наличие на противоречие с текстовете на чл. 56, чл. 60, ал. 1 и чл. 6, ал. 2 от Конституцията на Република България.

I. По поддържаната противоконституционност на § 12 от Закона за изменение и допълнение на Закона за данъка върху добавената стойност /Обн. ДВ, бр. 95 от 1.12.2009 г./ с чл. 56 от Конституцията на Република България:

По този пункт в искането на Президента на Републиката са развити съображения, че основните права са форма на постигане на общоприети лични и обществени интереси, като правото на защита, което завършва каталога на основните права в Конституцията, има своето особено място. То се приема обикновено като процесуално право, което е универсално и е предназначено да служи преди всичко като обща гаранция за другите права. Според Решение № 1 от 2008 г. по к. д. № 10/2007 г. на Конституционния съд, правото на защита е основно право на гражданите, за да охрани техни права и интереси. „По начало разпоредбата на чл. 56 се прилага съвместно с други норми на Конституцията и законите, но може да действа и самостоятелно. Текстът създава задължения, особено за процесуалните гаранции на това право, които са изпълнени от законодателя с приемането на ГПК, на Административно процесуалния кодекс, на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс и на други закони”. В мотивите на решението е посочено също, че „очевидно държавата отчита спецификата в дейността на адвокатурата и част от дейността ѝ, свързана с процесуалното представителство на физически лица, е определена като освободена сделка”.

В искането на Президента на Републиката е развито разбирането, че нормата на чл. 44, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, уреждаща данъчно облекчение, чрез определянето като освободена доставка на процесуалното представителство, е една от гаранциите за правото на защита по чл. 56 от Конституцията, уредена в закон, и че с отменянето на норма, гарантираща основно право, се засяга самото право, поради същностната особеност на редица конституционноправни норми, които са формулирани като норми-принципи, и стават приложими чрез други норми на самата Конституция или развити в норми на закони и други актове. Чрез отмяната с § 12 от ЗИД на ЗДДС на чл. 44, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, упражняването на правото на процесуално представителство на гражданите ще се включи в общия режим на чл. 3 от ЗДДС за облагане на свободните професии, като по този начин гражданите и техните защитници ще бъдат задължени да отчитат като облагаема доставка самото упражняване на конституционното право и да се начислява данък върху добавената стойност, при което данъчната тежест ще се понесе от физическите лица, за които единствено се отнасяше това облекчение.

Поддържа се, че по този начин, чрез отмяната на данъчно облекчение, правото на защита остава без една своя важна гаранция, а неговото упражняване се утежнява чрез възможността да бъде обложено с данък върху добавената стойност. Накрая, според искането на Президента на Републиката по този пункт, функция на правовата държава е да гарантира безпрепятственото осъществяване на основните права, а не да ги ограничава извън допустимите от Конституцията предели, включително чрез облагането им с данъци и в този смисъл § 12 от ЗИД на ЗДДС

противоречи на чл. 56 от Конституцията и на свързаните с него чл. 30, ал. 4 и чл. 122, ал. 1 от Конституцията.

**Застъпените в искането на Президента на Република България позиции за противоконституционност на § 12 от ЗИД на ЗДДС по този пункт, в основни линии следва да бъдат подкрепени.**

Уреденото в чл. 56 от Конституцията право на защита по своята същност попада в категорията основни права, които изискват активна намеса на държавата, в това число чрез законодателния си орган, с оглед осигуряване на необходимите условия за тяхното ефективно, реално упражняване. В този смисъл, с решението си по к. д. № 10 от 2007 г., Конституционният съд е приел, че тези задължения, особено за процесуалните гаранции на това право, са изпълнени от законодателя с приемането на ГПК, на Административнопроцесуалния кодекс, на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс и на други закони.

Създаването на благоприятни предпоставки, които правят възможно безпрепятственото упражняване на конституционно закрепеното право на защита, не изключва по начало въвеждането и на определени, в известен смисъл ограничителни изисквания, спазването на които е предварително условие за самото упражняване на правото на защита. От подобно естество са изискванията за заплащане на държавни /арбитражни/ такси или адвокатски възнаграждения, без които правото на защита не може да се упражни изначално и разгърне в последствие пълноценно в хода на съдебното или арбитражното производство.

Вън от всякакво съмнение е, че подобни нормативни разрешения по своята същност съставляват своеобразно препятствие, а с това и вмешателство по линия на стесняване възможностите за упражняване на посоченото право. Предвидената възможност за освобождаване от заплащането на установени държавни такси, поради малоимотност или на адвокатски възнаграждения посредством дейността на бюро за правна помощ към адвокатурата (при отчитане все пак на правото на личен избор на процесуален представител), извън другите случаи на безплатно адвокатско съдействие, не променят посочения извод, като привнасят единствено нюанс чрез приглушаване на негативния ефект от подобни интервенции.

Общото в разглежданите хипотези на възможни ограничения в упражняването на разглежданото конституционно право на защита е границата, отвъд която не следва да се преминава или отвъд която, установените ограничения биха се явили противоконституционни, доколкото по своя интензитет и проявление в значителна степен биха осушили самото упражняване на установеното от Конституцията на

страната основно право, превръщайки го в декларативно, но не и в реално гарантирано право.

Така посочената граница следва да се изведе от самата същност на правовата държава и скалата на ценностите, на която тя се основава, сред които правата на човека, в частност правото на защита, заемат първостепенно значение. Изложеното налага извод, че ограничителното въздействие /законодателно или подзаконово/ при упражняването на основни конституционни права следва да бъде стриктно *лимитирано*, подчинено на *принципа за минимално възможно препятстване в упражняването на основните права* (в този смисъл от значение и със самостоятелна тежест в преценката е и действащата ставка на данъка – 20%), прилагано *като изключение и като единствена алтернатива за отговор на утвърдени значими социални нужди*.

Не от подобно естество е визираният в искането на Президента на Републиката § 12 от ЗИД на ЗДДС. С цитирания § 12 от ЗИД на ЗДДС, се преминава границата на допустима и оправдана, според критериите на правовата държава, ограничителна намеса в упражняването на конституционното право на защита, поради което това изменение следва да се приеме като противоконституционно. В този смисъл са и част от мотивите на Конституционния съд по к. д. № 10/2007 г., в които изрично е прието, че „очевидно държавата отчита спецификата в дейността на адвокатурата и част от дейността ѝ, свързана с процесуалното представителство на физически лица, е определена като освободена сделка”.

Наистина в ред държави на ЕС подобно облагане съществува. Този факт обаче не следва да се извежда като решаващ аргумент от първостепенно значение за следваната от дадена държава членка данъчна политика, отделно и извън националните ѝ особености, в това число и конкретно установения по-нисък размер на данъка /и затова смекчаващ ограничителното му (негативно) въздействие/, както и извън пределите на обвързващата сила на ДИРЕКТИВА 2006/112/ЕО НА СЪВЕТА от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, която изрично установява възможност да не се налага ДДС върху процесуалното представителство, ако до влизането ѝ в сила такъв данък не се е събирал от държавата членка. Или, макар освобождаването на процесуалното представителство от облагане с ДДС да е въпрос на данъчна политика на съответната държава членка, то тази политика следва да е в съзвучие с основния закон на съответната държава.

II. По поддържаната противоконституционност на § 12 от Закона за изменение и допълнение на Закона за данъка върху добавената стойност /Обн. ДВ, бр. 95 от 1.12.2009 г./ с чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България:

В искането на Президента на Републиката се поддържа, че облагането на правото на защита поражда основателни съмнения за противоречие и с чл. 60, ал. 1 от Конституцията, според който гражданите са длъжни да плащат данъци съобразно техните доходи и имущество, като конституционният текст не предвиждал създаването на данъчни задължения според личния статус и процесуалното качество на лицето, т. е. дали то упражнява гарантираното си от Конституцията право на защита или не. В искането се въвежда като аргумент, че правилото на чл. 60, ал. 1 от Конституцията се отнася и до косвените данъци, както и че в конкретния случай, данъчната тежест се понася от лицето, упражняващо правото си на защита, което е субект на облагане само защото са накърнени негови права и законни интереси, за които то търси защита от правораздавателните органи. По този начин се затруднявал достъпът до правосъдие, а в някои случаи на практика може да се окаже и невъзможен. Поддържа се, че упражняването на правото на защита не може да бъде и обект на облагане с данък, защото по характера си то не е имуществено право и не може да се преценява според доходите и имуществото на лицата, като по-скоро данъкът ще се дължи независимо от техните доходи и имущество, а неговият размер ще е съпоставим със стойността на адвокатското възнаграждение.

**Изложената аргументация по този пункт не може да бъде подкрепена.**

Част от нея, по-специално тази, свързана със затруднения достъп до правосъдие, както и с възможността на практика този достъп да бъде изключен, има пряко отношение към релевираната противоконституционност по чл. 56 от Конституцията, но не и с твърдяната противоконституционност по отношение на чл. 60, ал. 1 от Конституцията.

Правилото на този текст, съгласно който гражданите са длъжни да плащат данъци съобразно техните доходи и имущество, не може да бъде логически свързан с приведената аргументация по този пункт от искането на Президента на Република България. Цитираният текст, няма пряко отношение нито с общия личен статус на лицата, нито с процесуалното им качество, а установява утвърден от практиката на цивилизованите държави данъчен принцип, съгласно който данъчната тежест се обвързва по начало с имотното състояние на платеща на данъка, т. е. данъците, които се дължат от гражданите, следва да съответстват на имотното им състояние. При конкретния вид данък, съществуват различни подходи по отношение на ставката на данъка, която може да варира – по-висока или по-ниска, според разбирането и утвърдената в страната данъчна политика и преследвани данъчни цели, но основният принцип остава един и същ – утвърдената

ставка на данъка следва да намира приложение във всички случаи, когато такъв данък се начислява.

Изходен момент в това отношение се явява самата сделка, т. е. включването ѝ или съответно изключването ѝ от режима на задължително облагане, но не и общия личностен статус или процесуално качество на лицето. Този подход обаче отразява самата философия на този особен вид данък, и както свидетелства установената европейска практика, се явява вероятно и единствено възможен откъм техническа конструкция и правила за събирането му.

Затова и имотното състояние на гражданите не може да бъде водещ аргумент в дискусиите относно въвеждането или изключването на този данък, предвид очертаната специфика на данъка и обстоятелството, че по дефиниция този данък се прилага в еднаква ставка, независимо от имотното състояние на гражданите, винаги когато се дължи. В тази връзка, не може да бъде споделена и аргументацията, свързана с крайния извод за това, че правото на защита не било имуществено право, и поради това не можело да се преценява според доходите и имуществото на лицата, доколкото изброените доводи нямат отношение с правилото на чл. 60, ал. 1 от Конституцията.

III. По поддържаната противоконституционност на § 12 от Закона за изменение и допълнение на Закона за данъка върху добавената стойност /Обн. ДВ, бр. 95 от 1.12.2009 г./ с чл. 6, ал. 2 от Конституцията на Република България:

В искането на Президента на Републиката се поддържа, че отмяната на данъчното облекчение и облагането на правото на защита с данък върху добавената стойност поставяло и гражданите, и адвокатите в неравнопоставено положение според имущественото им състояние, като по този начин се нарушавал чл. 6, ал. 2 от Конституцията. Гражданите ще са принудени да реализират това свое право според имущественото си състояние и според това дали защитникът е регистриран или не по ЗДДС. Тези, които нямат възможност да платят дължимия данък, ще са ограничени в правото им на личен избор на защитник, в чиято основа е доверието към процесуалния представител, а адвокатите, според това дали са регистрирани за целите на ЗДДС, също ще упражняват една и съща дейност – процесуалното представителство на физически лица, при различен данъчен режим, според имущественото си състояние. Така конституционно закрепеното задължение на адвокатурата да подпомага гражданите при защита на техните права и законни интереси, ще е обусловено и ще зависи от различен данъчен режим както за гражданите, така и за представителите на самата адвокатска професия.

**Изложената аргументация по този пункт не може да бъде подкрепена.**

Поддържаната противоконституционност по този пункт се обвързва с чл. 6, ал. 2 от Конституцията, установяващ принципа на равенство на гражданите пред закона и забраната за дискриминация, конкретно във визирания случай, с оглед имущественото състояние на гражданите, съответно адвокатите.

По начало дискриминационният подход е налице, винаги когато се прилага *различен* подход по отношение на *идентични случаи*.

Групирането по силата на закона на адвокатите в две основни групи – на такива, регистрирани по ЗДДС и на такива, които не са регистрирани по този закон, не води да извод, че по отношение на отделните групи са налице дискриминационни практики, доколкото самото формиране на групите се основава на различие. След като по отношение на така определените две групи, и в рамките на посочените самостоятелни групи, режимът е един и същ за всички, числящи се към съответната група, то не е налице дискриминационен подход, доколкото за всички единични случаи в рамките на съответната група важат едни и същи правила.

Не е налице неравнопоставеност и по отношение на отделните граждани /физически лица/, основана на имущественото им състояние, доколкото процесуално представителство може да се осъществява, както от адвокати, регистрирани по ЗДДС, така и от такива, които не са регистрирани по този закон. По презумпция регистрираните адвокати по ЗДДС не винаги са най-добрите в професията си, както и нерегистрираните адвокати по ЗДДС не винаги се числят към по-малко добрите в професията си. В адвокатските колегии по места няма присъствие единствено на адвокати, регистрирани по ЗДДС или обратно само на адвокати, нерегистрирани по ЗДДС.

Очевидно е, че физическите лица също могат да бъдат групирани в отделни групи – заможни, по-малко заможни и бедни.

След като в рамките на така очертаните условно отделни групи не е налице диференцирано третиране по отношение на идентични случаи, то няма основание да се приеме, че са налице дискриминационни практики, основани на имуществено състояние.

#### **Уважаеми конституционни съдии,**

По представените Ви съображения и на основание чл. 149, ал. 1, т. 2 от Конституцията, във вр. с чл. 18, ал. 2 от Закона за конституционния съд, Пленумът на ВКС Ви предлага да постановите решение, с което да уважите искането на Президента на Република България за установяване противоконституционност на § 12 от Закона за изменение и допълнение на

Закона за данъка върху добавената стойност /Обн. ДВ, бр. 95 от 1.12.2009 г./ само с чл. 56 от Конституцията на Република България.

Становището е прието на заседание на пленума на ВКС, проведено на 18.01.2010 г. От общо 96 съдии на заседанието присъстваха 91. От тях „за” приемане на становището гласуваха 89 колеги и „въздържали се” двама.

**ПРЕДСЕДАТЕЛ НА  
ВЪРХОВНИЯ КАСАЦИОНЕН СЪД:**

