



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
МИНИСТЕРСКИ СЪВЕТ

ДО
КОНСТИТУЦИОННИЯ СЪД
НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

СТАНОВИЩЕ

ОТ
Министерския съвет на Република България

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. сме конституирани като заинтересувана страна по конституционно дело № 1 за 2007 г., образувано по искане на омбудсмана на Република България.

С искането се оспорва конституционността на чл. 3, ал. 2 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 2006 г.) в частта му „както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус”.

Поддържа се, че с облагането на адвокатското възнаграждение и на таксите на нотариусите и частните съдебни изпълнители с данък върху добавената стойност (ДДС) поради неправилното третиране на предоставяните от тях специфични услуги като независима икономическа дейност, оспорената разпоредба противоречи на преамбюла, на чл. 4, ал. 1, на чл. 6, ал. 2 и на чл. 56 и 134 от Конституцията на Република България, с което се нарушавали правата на гражданите.

В искането са изложени съображения, че приравняването към понятието „независима икономическа дейност“ на осъществяваната от адвокатите, нотариусите и частните съдебни изпълнители дейност е недопустимо, тъй като:

* дейността на адвокатите е насочена към ефикасното упражняване на правото на защита на гражданите, гарантирано с чл. 56 от Конституцията; приравняването на процесуалното представителство, а в по-общ план и на адвокатската дейност въобще, към независимата икономическа дейност е неоправдано, тъй като тази дейност не създава добавена стойност, вследствие на което приравняването противоречи на конституционния статус на адвокатурата като свободна, независима и самоуправляваща се и на чл. 4, ал. 1 от Конституцията;

* дейността на нотариусите е насочена към обезпечаване на правната сигурност на гражданския оборот, която е елемент от характеристиката на правовата държава; извършването на нотариални действия им е делегирано от държавата, осъществява се по ред и процедури, определени в закон, вследствие на което третирането на тази дейност като независима икономическа дейност противоречи на чл. 4, ал. 1 от Конституцията;

* частните съдебни изпълнители осъществяват част от държавната власт, а именно държавната принуда по силата на правомощията, делегирани им от държавата със закон; тяхната дейност е част от правораздавателната функция и третирането ѝ като независима икономическа дейност противоречи на чл. 4, ал. 1 от Конституцията.

В искането е посочено още, че не се оспорва необходимостта от облагане с ДДС на независимата икономическа дейност на свободните професии, каквито са изискванията на европейското законодателство в тази област. Същевременно е отбелязано, че това законодателство не съдържа изричен текст, който да включва в обхвата на свободните професии дейността на адвокатите, нотариусите и частните съдебни изпълнители и че няма върховенство спрямо Конституцията на Република България, поради което предприеманите от българските власти мерки по прилагането му не могат да противоречат на действащите конституционни разпоредби.

При положение че с чл. 3, ал. 1 и 2 от ЗДДС този въпрос е уреден ясно и съответната част от разпоредбата на ал. 2 е предмет на проверка за конституционосъобразност, считаме за безпредметно да се обсъжда европейското законодателство в тази област и съотнасянето му с Конституцията. С оглед на това следва да бъдат изложени аргументи защо облагането с ДДС на дейността на адвокатите, нотариусите и частните съдебни изпълнители не нарушава посочените конституционни разпоредби.

1. Относно твърдението, че е недопустимо приравняването към понятието „независима икономическа дейност” на осъществяваната от адвокатите, нотариусите и частните съдебни изпълнители дейност, а оттам и облагането ѝ с ДДС

С чл. 3, ал. 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) е очертан кръгът на данъчно задължените лица по този закон, като е дефинирано понятието „данъчно задължено лице” – всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. С ал. 2 е дефинирано и понятието „независима икономическа дейност”, като са използвани два признака:

* характеристиката на субекта – 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;

* характеристиката на дейността - всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него.

С това законодателят е изпълнил едно от задълженията си по чл. 60, ал. 1 от Конституцията – да определи субектите на данъчното облагане по ЗДДС. Въвеждането на данъци е от изключителната компетентност на Народното събрание и негово суверенно право е да определи като субект на данъчното облагане определена категория лица. Доводи в подкрепа на това се съдържат в Решение № 19 на Конституционния съд от 1998 г. по к. д. № 19 от 1998 г., в което се казва:

„В редица свои решения Конституционният съд е приел, че от изключителната компетентност на Народното събрание е да въвежда данъци като бюджетни приходи, да определя техния размер и субектите на данъчното облагане – Решение № 12 по к. д. № 12 от 1994 г.; Решение № 9 по к. д. № 2 от 1997 г. В рамките на законодателната целесъобразност и своята данъчна политика парламентът е властен да преценява тежестта на данъците, да въвежда данъчни облекчения и утежнения, стига това да става по законодателен ред – чл. 60, ал. 2 от Конституцията.”

В исторически план облагането с ДДС на всички услуги, извършвани редовно или по занятие и с цел приход в рамките на независима икономическа дейност, включително на услугите, осъществявани от лица със свободни професии, е въведено преди влизането в сила на закона от 2006 г. - при действието на Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 90 от 1993 г.), отменен с § 1 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 153 от 1998 г.), който от своя страна е отменен с § 2 от действащия ЗДДС (ДВ, бр. 63 от 2006 г.) За разлика от уредбата в действащия ЗДДС в

чл. 9, ал. 1, т. 10 от първия закон услугите за осъществяване на правни действия по Закона за адвокатурата и Закона за нотариусите са освободени сделки. Аналогична е и разпоредбата на чл. 43 от втория отменен закон, според която правните услуги, осъществявани от адвокат, нотариус и частен съдебен изпълнител по реда на Закона за адвокатурата (ЗА), Закона за нотариусите и нотариалната дейност (ЗННД) и Закона за частните съдебни изпълнители (ЗЧСИ) са освободени доставки. За първи път с действащия ЗДДС законодателят е изключил тези услуги от кръга на освободените доставки, действайки при условията на целесъобразност при провеждане на данъчната политика, а не защото дейността на съответните лица едва сега е определена или приравнена на понятието „независима икономическа дейност“, използвано за целите на ЗДДС.

От тази гледна точка за да настъпят очакваните правни последици от искането на омбудсмана, дейността на адвокатите, нотариусите и частните съдебни изпълнители би следвало да бъде определена като освободена доставка по ЗДДС, а не да бъде изключена от понятието „независима икономическа дейност“. Това обаче не може да стане по пътя на конституционния контрол, защото би представлявало недопустима намеса в работата на законодателната власт, което е извън правомощията на съда. Конституционният съд преценява съответствието на законите с Конституцията и може да обяви приети законови текстове и закони за противоконституционни, но не може да задължи Народното събрание да приеме уредба с определено от него съдържание.

Освен това чрез поисканото обявяване на противоконституционността на частта от чл. 3, ал. 2 от ЗДДС - „както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус“, не може да се постигне желаното изключване на посочените дейности от понятието „независима икономическа дейност“, защото те безспорно отговарят на втората дефиниция на това понятие, направена в зависимост от характеристиката на дейността с изречение второ от ал. 2, чиято конституционност не се оспорва – независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него.

Следва да се отбележи така също, че според данъчното и осигурителното законодателство лица, упражняващи свободна професия не са само адвокатите, нотариусите и частните съдебни изпълнители, но и редица други лица, които по свой избор са се регистрирали по установения от съответния нормативен акт ред - експерт-счетоводители, консултанти, одитори, архитекти, представители по индустриална собственост и други, характерното за които е, че:

- осъществяват за своя сметка професионална дейност (с реално съществуващия риск за непостоянност, неритмичност и несигурност на доходите от тази дейност); и

- не са регистрирани като еднолични търговци и са самоосигуряващи се лица по смисъла на Кодекса за социално осигуряване – § 1, т. 29 от Допълнителните разпоредби на Закона за данъците върху доходите на физическите лица.

В искането липсват каквито и да са аргументи защо според омбудсмана и упражняваните от тези лица професии не могат да бъдат квалифицирани като независима икономическа дейност въпреки че твърдяната противоконституционност се отнася и за тях.

Значимостта на упражняваната от адвокатите, нотариусите и частните съдебни изпълнители дейност, която безспорно е от съществено значение за гражданите при защитата на техните права и законни интереси, никога не е поставяна под съмнение в нормотворческата дейност на Министерския съвет и на Народното събрание. В потвърждение на това е и създадената със ЗА, ЗННД и ЗЧСИ уредба за упражняване на тези дейности. Посочените закони и ЗДДС обаче уреждат съвършено различни обществени отношения и нормите им не се конкурират. Няма конституционна забрана за поставянето на тези дейности в категорията „независима икономическа дейност“, създадена за целите на ЗДДС, а и съществуващата законова уредба за упражняване на тези дейности не е пречка за това, тъй като не създава вътрешно противоречие между съответните закони. Особеностите на упражняваните професии и безспорната им връзка с конституционния принцип на правовата държава не може да бъде основание за диференцираното им третиране като субекти на данъчното законодателство. Предвиденото облагане с ДДС на предоставяните от адвокатите, нотариусите и частните съдебни изпълнители услуги е законодателно решение, пораждащо определени последици, посочени в ЗДДС, но то по никакъв начин не противоречи на конституционния статус на адвокатурата като свободна, независима и самоуправляваща се (в това отношение най-важното е дали нейната организационна независимост и независимостта ѝ при вземането на решенията са ефективно гарантирани от специалния закон, уреждащ организацията и редът на дейността ѝ) и не създава ограничения при упражняването на професиите адвокат, нотариус и частен съдебен изпълнител.

В крайна сметка всички изложени от омбудсмана аргументи, че дейността на адвокатите, нотариусите и частните съдебни изпълнители не е независима икономическа дейност, водят и до тезата, макар тя да не е формулирана недвусмислено в искането, че посочените дейности са изключени от свободните професии, защото поради регулирането им със съответните закони принципът на свободната стопанска инициатива е неприложим по отношение на тях. Това твърдение е необосновано и невярно. В законодателството има редица примери на регулирани от държавата дейности, които по никакъв начин не са изключени от свободната стопанска инициатива и от принципа на свободното договаряне. Държавата регулира определени дейности по различни съображения, най-често срещаното сред които е необходимостта от защита на определен обществен интерес, още повече когато държавата делегира свои задължения,

свързани със защитата на правата и законните интереси на гражданите. Това обаче не означава, че дейността на адвокатите, нотариусите и частните съдебни изпълнители е изключена от дейностите – предмет на свободната стопанска инициатива. Всеки един от тях свободно е упражнил правото си на избор на професия. Никоя разпоредба от ЗА, ЗННД и ЗЧСИ не налага на съответното лице да стане адвокат, нотариус или частен съдебен изпълнител и не го лишава от възможността на упражняване друга юридическа професия. Задължение на всеки адвокат, нотариус и частен съдебен изпълнител е да се подчинява на въведените от законодателя правила за упражняване на съответната професия, но не защото така разпорежда ЗА, ЗННД или ЗЧСИ, а по своя собствена воля, защото е избрал професията на адвокат, нотариус или частен съдебен изпълнител и е станал член на съответната адвокатска колегия, на Нотариалната камара или на Камарата на частните съдебни изпълнители. И тъй като конституционното изискване за гарантиране на свободната стопанска инициатива винаги се е свързвало с изискването за създаване на еднакви правни условия за упражняване на определена дейност, в конкретния случай това означава, че ЗА, ЗННД и ЗЧСИ трябва да поставят еднакви условия за лицата, желаещи да осъществяват съответната дейност, и да установят еднакви правила за всички, които са избрали тази професия.

Възприемането на посочените аргументи дава основание да се направи извод, че твърдението на омбудсмана, че услугите, предоставяни от адвокатите, нотариусите и частните съдебни изпълнители, са включени неправилно в понятието по чл. 3, ал. 2 от ЗДДС за независима икономическа дейност, е необосновано.

2. Относно твърдението, че е с облагането с ДДС на услугите, предоставяни от адвокатите, се нарушава правото на защита на гражданите по чл. 56, равенството им пред закона по чл. 6, ал. 2 и правилата за свободна стопанска инициатива по чл. 19, ал. 2, а оттам и принципа на правовата държава, прогласен с чл. 4, ал. 1 от Конституцията

В тази част искането също е обосновано с доводи относно предназначението и важното значение на адвокатурата за формирането на държавата като правова, а именно:

* адвокатурата е конституционна институция, чийто статут, организация и дейност са установени на конституционно равнище. 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;

* същината на адвокатската дейност, особено в частта ѝ, свързана с процесуалното представителство, е да съдейства на гражданите да осъществяват едно от своите основни и неотменими конституционни права – правото на защита по чл. 56 от Конституцията;

*дейността на адвокатурата не е част от свободата на стопанска инициатива, установена с чл. 19 от Конституцията, а изпълнение на конституционно уредена функция, с която се гарантира едно от основните права на гражданите, а приравняването на процесуалното представителство, а в по-общ план и на адвокатската дейност въобще, на „независима икономическа дейност“ противоречи на конституционния статус на адвокатурата като свободна, независима и самоуправляваща се.

По въпроса има ли право законодателят да включи определени дейности в понятието „независима икономическа дейност“ за целите на ЗДДС доводите ни са аналогични на посочените в т. 1 от становището. Особеностите на упражняваната напълно автономно и изцяло на свой риск и за своя сметка трудова дейност на адвокатите, което между впрочем е характерно за всички свободни професии, не може да бъде основание за диференцираното им третиране като субекти на данъчното законодателство.

Конституционният съд е имал възможност да се произнесе по въпроса за гарантирането на конституционното право на защита на гражданите. Така например в Решение № 9 от 1998 г. по к. д. № 6 за 1998 г. се казва:

„Правото на защита на гражданите е едно от основните конституционни права, което има особено голямо значение в демократичната правова държава - чл. 56 от Конституцията. То има широко съдържание, но преди всичко то предполага задължение за държавата чрез законодателството и прилагането на законите да обезпечи ефективна възможност за гражданите да защитят нарушените си или застрашените си права пред съдебни органи или администрацията. Съществен елемент от общото право на защита представлява правото на гражданите да защитават правата си с помощта на защитник.

Правото на гражданите да организират защитата на правата си с използване помощта на квалифицирано лице-защитник придобива особено значение тогава, когато за гражданина е необходимо при защитата му познаване на законите, съдебната практика, правната теория и съдебните и административните процедури...

Правото на защита по чл. 56 от Конституцията е основно, всеобщо и в същото време лично право, което има и процесуален характер, защото е средство за защита на друго право (накърнено или застрашено)...

Законодателят е свободен в избора на механизмите, с които да гарантира правото на защита на гражданите. В това отношение не съществуват конституционни изисквания или забрани. Именно с тази цел са приети редица закони, насочени към ефективната защита на това право – Наказателно-процесуалният кодекс, Гражданският процесуален кодекс, Административнопроцесуалният кодекс, Данъчно-осигурителният процесуален кодекс, Законът за правна помощ и др.. С подобно предназначение е и чл. 38 от ЗА, според който адвокатът може да оказва безплатна адвокатска помощ и съдействие на определени лица.

Трудно обаче може да се поддържа и възприеме тезата, че задачата на който и да било данъчен закон е да осигури правото на защита на гражданите, както и че защитата на това право следва да се гарантира чрез създаването на данъчни привилегии, в конкретния случай по отношение на адвокатските услуги. Казано най-общо, с данъчните закони не се гарантират правата на гражданите, а се въвеждат задължения за тях, изпълнението на които осигурява необходимите финансови средства, с които държавата изпълнява своите конституционни задължения и гарантира функционирането на едно демократично и социално общество, подчиняващо се единствено на Конституцията и на законите.

Неоснователен е и аргументът, че облагането с ДДС на процесуалното представителство е допълнителна икономическа пречка за гражданите да упражняват ефективно правото си на защита. От тази гледна точка съществуването на самото адвокатско възнаграждение също може да затрудни определени граждани при осъществяване на правото им на защита, но решението на този проблем не е в отпадане на адвокатското възнаграждение въобще, а в осигуряването на безплатна правна помощ при определени в закона условия. Освен това според всички процесуални закони разностите, част от които е и адвокатското възнаграждение, се възлагат на виновната/неизправната страна, чието поведение е причина за процеса.

Необосновано е и твърдението, 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. Неотнositа към принципа на равенството пред закона е възможността за данъчен кредит, която имат регистрираните по ЗДДС лица. Неподкрепено с никакви доводи е и твърдението, че сочената неравнопоставеност при ползването на адвокатска помощ според вида на правния субект води до неравнопоставеност между гражданите и юридическите лица при осъществяването на стопанска дейност. Равенството на гражданите пред закона не означава, че законодателят няма право да третира по различен начин определени групи граждани, които отговарят на специфични условия, определени със закон. То не означава също така, че изискването за равнопоставеност налага и гражданите, които не отговарят на тези условия, да бъдат третирани по същия начин. В такъв смисъл е Решение № 3 на Конституционния съд от 2006 г. по к. д. № 4 за 2006 г.

3. Относно твърдението, че е с облагането с ДДС на услугите, предоставяни от нотариусите, се нарушава равенството на гражданите пред закона по чл. 6, ал. 2, а оттам и принципа на правовата държава, прогласен с чл. 4, ал. 1 от Конституцията

Искането в тази част е обосновано също с предназначението и значението на дейността на нотариусите. Според омбудсмана извършването на предвидените в закона нотариални действия е делегирано на нотариусите от държавата, а дейността им не може да се третира като независима икономическа дейност, защото се осъществява по

стриктно определен законов ред и процедури. Изложени са и съображения, че конституционният принцип на свобода на стопанската инициатива и принципът на свободното договаряне, които са валидни за икономическата дейност въобще, са напълно изключени и несъвместими с нотариалната дейност, като дори и събираните от тях нотариални такси са определени с приета от Министерския съвет тарифа.

По въпроса за правото на законодателя да включи определени дейности в понятието „независима икономическа дейност“ за целите на ЗДДС доводите ни са аналогични на посочените в т. 1 от становището.

В искането са изложени съображения, че облагането с ДДС само на таксите, събирани от нотариусите, но не и на таксите за нотариални действия, извършвани от други органи с нотариални функции – органи на съдебната власт, органи на местната администрация и дипломатически и консулски представителства, са въведени два различни данъчни режима за една и съща дейност, което поставя в неравноправно положение гражданите и юридическите лица, които ползват услугите на нотариус, и тези, които ползват услугите на орган с нотариални функции.

Не споделяме това твърдение в искането. В чл. 82 - 84 от ЗННД изрично е посочено кои държавни органи и в кои случаи могат да извършват определени нотариални действия, които поначало се извършват от нотариус – органи на съдебната власт, когато в района няма нотариус; органи на местната администрация, когато в населеното място няма нотариус или районен съд; дипломатически и консулски представители – ограничени нотариални действия, поискани в чужбина от български граждани. Предназначението на тези разпоредби е да се гарантира предоставянето на определени нотариални услуги на гражданите дори в случаите, когато там, където живеят, няма нотариус. Естествено е законодателят да отчете, че съответните държавни органи не са създадени с цел да извършват нотариални действия, че при извършването им не осъществяват независима икономическа дейност (редовно и по занятие), както и че съществува значителна разлика между тях и нотариусите, включително по отношение на източниците им на издръжка.

4. Относно твърдението, че е с облагането с ДДС на услугите, предоставяни от частните съдебни изпълнители, се нарушава принципът на равенство на гражданите пред закона по чл. 6, ал. 2, а оттам и принципът на правовата държава, прогласен с чл. 4, ал. 1 от Конституцията

И в тази част искането е обосновано с предназначението и значението на дейността на частните съдебни изпълнители, които осъществяват част от държавната власт - държавната принуда, по силата на правомощията, които държавата им е делегирала със закон. Посочено е, че третирането на тази делегирана държавна функция като независима икономическа дейност е неправилно и противоречи на чл. 4, ал. 1 от Конституцията.

По въпроса за правото на законодателя да включи определени дейности в понятието „независима икономическа дейност“ за целите на ЗДДС доводите ни са аналогични на посочените в т. 1 от становището.

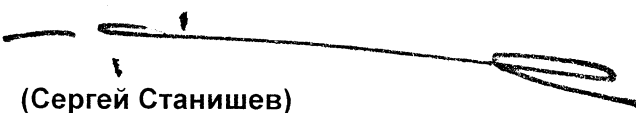
В искането се поддържа също, че разпоредбата на чл. 6, ал. 2 от Конституцията изисква еднакво третиране на длъжниците, независимо от това дали мерките на държавна принуда в изпълнителния процес се прилагат от частен или от държавен съдебен изпълнител.

Това твърдение е необосновано, защото различното данъчно третиране от законодателя на държавните и частните съдебни изпълнители, което според нас е основателно, не е насочено и не води до различно третиране на страните в изпълнителния процес. Твърдяното нееднакво третиране на длъжниците е обусловено от избора на вискателите, а не е резултат от действието на ЗДДС, който не съдържа разпоредби, предопределящи или ограничаващи този избор. Освен това принципът на правовата държава, чийто съществен елемент е справедливостта, налага разностите по принудителното изпълнение да бъдат възложени на длъжника, чието поведение е причина за намесата въобще на съдебен изпълнител. Уредбата на тези въпроси обаче, включително и на възможността на гражданите да защитават своите права от претенциите на други граждани, е предмет на други закони, а не на ЗДДС.

Следва да се отбележи също, че практиката на Конституционния съд по този въпрос е постоянна. Съдът приема, че в чл. 6, ал. 2 от Конституцията са посочени изчерпателно социалните признаци за недопускане на ограничения на правата или за предоставяне на привилегии и допускането на ограничения на основание на тези признаци е нарушение на принципа за равенство на всички граждани пред закона (Решение № 1 на Конституционния съд от 1993 г. по к. д. № 32 за 1992 г.) След като в чл. 6, ал. 2 не е посочено като признак качеството на длъжник в изпълнителния процес, не може да се приеме, че е налице твърдяното противоречие.

По посочените съображения считаме, че искането на омбудсмана на Република България 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.

МИНИСТЪР-ПРЕДСЕДАТЕЛ:


(Сергей Станишев)