



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52

Телефон: (02) 98591, Факс: (02) 9870827

Изх. № 14.00.91.....

Дата, 08.05.....2007 г.

ДО
ДИРЕКТОРА НА
ДИРЕКЦИЯ „ОУИ -”
ПРИ ЦУ НА НАП

ДИРЕКТОРА НА
ТЕРИТОРИАЛНА ДИРЕКЦИЯ
НА НАП -

ОТНОСНО: Уеднаквяване на практиката по прилагане разпоредбата на чл. 3 от Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) във връзка с решение на Конституционния съд № 7 от 23.04.2007 г. (ДВ, бр. 37/ 2007)

На основание чл. 10, ал. 1, т. 1 и т. 4 от Закона за Националната агенция за приходите, давам следното задължително указание:

I. С решение № 7 от 23.04.2007 г. Конституционният съд на Република България е обявил за противоконституционна разпоредбата на чл. 3, ал. 2, изречение първо от ЗДДС в частта ѝ, включваща израза „както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус”. Решението влиза в сила три дни след обнародването му по силата на чл. 14, ал. 3 от Закона за Конституционен съд. След влизане на решението в сила, разпоредбата на чл. 3 от ЗДДС придобива следната редакция:

„Данъчно задължени лица

Чл. 3. (1) Данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея.

(2) Независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по заповиждане срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него.

(3) Не е независима икономическа дейност:

1. дейността, осъществявана от физически лица по трудово правоотношение или по правоотношение, приравнено на трудово;

2. дейността на физическите лица, които не са еднолични търговци, за осъществяването от тях дейност, уредена в закон, по управление и контрол на юридически лица.

(4) Данъчно задължено лице е и всяко лице, което инцидентно извършва възмездна вътреобщностна доставка на ново превозно средство.

(5) Не са данъчно задължени лица държавата, държавните и местните органи за всички извършващи от тях дейности или доставки и качеството им на орган на държавна или местна власт, включително в случаите, когато събират такси, вноски или възнаграждения за тези дейности или доставки, с изключение на:

1. следните дейности или доставки:
 - а) далекосъобщителни услуги;
 - б) снабдяване с вода, газ, електроенергия или пара;
 - в) превоз на стоки;
 - г) пристанищни и летищни услуги;
 - д) превоз на пътници;
 - е) продажба на нови стоки, произведени за продажба;
 - ж) доставки, извършвани с цел регулиране на пазара на земеделска продукция;
 - з) организиране или провеждане на търговски папайри, изложби;
 - и) складова дейност;
 - к) дейности на организации за търговско осведомяване, рекламни услуги, включително отдаване под наем на рекламни площи;
 - л) туристически услуги;
 - м) стопанисване на магазини, столове и други търговски обекти, отдаване под наем на сгради, части от тях и търговски площи;
 - н) радио- и телевизионна дейност с търговски характер.
2. Доставки, извън тези по т. 1, които ще доведат до значително нарушаване на правилата за конкуренция.”

II. Видно от мотивите на решението на Конституционния съд, същият не се произнесъл по съществуването на въпроса, дали лицата, упражняващи свободна професия, извършват независима икономическа дейност или не, а отмяната на спорната част от разпоредбата е извършена по мотиви за нарушена процедура при гласуването ѝ. Поради това при решаване на въпроса, дали лицата, упражняващи свободна професия, попадат сред кръга лица, които извършват независима икономическа дейност, а оттам и сред кръга на данъчно задължените по ЗДДС лица, следва да се преценява, дали същите изпълняват общите критерии на чл. 3 от ЗДДС, като мотивите на решението на Конституционния съд не могат да послужат за насока на тълкуването.

Съгласно чл. 3, ал. 1 от ЗДДС данъчно задължено по същия закон е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност. Видно от употребения израз „всяко лице”, в кръга на задължените лица попадат и физическите лица, стига извършваната от тях дейност да отговаря на критериите за независима икономическа дейност по ал. 2 и да не попада в изключенията на ал. 3 на същата разпоредба. Чл. 3, ал. 2, изречение първо определя независимата икономическа дейност като „дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги”. По силата на тази разпоредба всяко лице, било то юридическо (или приравнено на юридическо) или физическо лице, което извършва дейност като производител, търговец, или дейност по предоставяне на услуги попада в кръга на лицата, които извършват независима икономическа дейност. Основните характеристики при упражняването на свободната професия са свързани със самостоятелността на лицата, тяхната необвързаност от външни заповеди и инструкции, както и с понасянето на ползите и риска от упражняването на дейността. С други думи резултатът от упражняването на професията се отразява в имуществената сфера на лицето и зависи само и единствено от ефективността на собствените му действия. Тези белези на дейността безспорно я определят като независима. По начало физическите лица, упражняващи придобилите широка обществена известност свободни професии, като адвокати, архитекти, инженери, журналисти, нотариуси, частни съдебни изпълнители, лекари, зъболекари, зъботехници, счетоводители, одитори, консултанти, брокери, и т.н. извършват дейност по предоставяне на услуги. Това естествено не изключва възможността, физическо лице да извършва и дейност като производител или търговец. Съгласно чл. 8 от ЗДДС услуга е всичко, т.е. всяка престация, която има стойност и не представлява стока или пари в обръщение като законно платежно средство. В този смисъл дейността на физическите лица, упражняващи свободна професия, изразяваща се в извършване на определена престация спрямо трето лице, която е оценяема в пари, и няма за

предмет прехвърлянето на собственост или друго вещно право върху вещи, представлява дейност по предоставяне на услуги по смисъла на чл. 3, ал. 2, изречение първо във връзка с чл. 8 от ЗДДС. Следователно физическите лица, упражняващи свободна професия, отговарят както на критериите за независимост, така и на критериите за извършване на икономическа дейност съгласно чл. 3, ал. 2, изречение първо от ЗДДС.

Разпоредбата на чл. 3, ал. 2, изречение второ от ЗДДС разширява кръга на независимата икономическа дейност, като постановява, че такава дейност „е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение...“. Статутът на лице, упражняващо свободна професия, неизменно е свързан именно с упражняването на дейност по занятие срещу получаване на възнаграждение, като в много случаи това е и нормативно уредено, например в Закона за адвокатурата, Закона за нотариусите и нотариалната дейност, Закона за частните съдебни изпълнители и др. Следователно физическите лица, упражняващи свободна професия, отговарят и на критериите за извършване на независима икономическа дейност съгласно чл. 3, ал. 2, изречение второ от ЗДДС.

Физическите лица, упражняващи свободна професия, не попадат и сред кръга на изрично и изчерпателно изброените изключения от извършването на независима икономическа дейност по чл. 3, ал. 3 от ЗДДС. Очевидна е несъвместимостта и противоположността на упражняването на свободната професия с дейността на лицата, предоставящи работна сила по трудово или приравнено правоотношение. Дейността по управление и контрол на юридически лица е особено и изрично изключение, в което упражняването на познатите свободни професии също не попада.

Тази логика се подкрепя и от практиката на Съда на Европейските общности по прилагането на чл. 4 от Шеста директива. По-специално в решението си по дело № С-235/85 съдът посочва: „...Обхватът на определението „икономическа дейност“ е много широк, тъй-като включва всички услуги, оказвани от свободни професии, като определението е обективно по своя характер в смисъл, че дейността се разглежда сама за себе си без значение нейните цели и резултати. С оглед широкото определение на понятието „икономическа дейност“, включващо всички дейности на свободните професии без никакви изключения по отношение на професиите, регулирани по своя статус, следва да се заключи, че тъй-като нотариусите и съдебните изпълнители в Холандия оказват услуги на частни лица като постоянна работа и срещу възнаграждение, те извършват икономическа дейност по смисъла на Шеста директива. С оглед неутралния характер на понятието „икономическа дейност“, фактът, че дейността на нотариусите и съдебните изпълнители се състои в изпълнение на задължения, които са посочени и регулирани в закона в публичен интерес, е ирелевантен. Напротив, чл. 6 от Шеста директива изрично посочва, че някои дейности, изпълнявани в изпълнение на закона, следва да бъдат предмет на системата на ДДС ... Чл. 4, ал. 4 (от Шеста директива) изключва всички лица, които са свързани с работодател по силата на трудов договор или по силата на друга правна връзка, създаваща отношение като между работодател и работник по отношение на условия на работа, заплащане и отговорност на работника. Нотариусите и съдебните изпълнители, от друга страна, не са обвързани с държавните власти като работници, тъй-като те не са включени в публичната администрация. Те извършват своята дейност за своя собствена сметка и на тяхна отговорност, те са свободни, с изключение на някои законови ограничения по отношение техния статус, да определят как да извършват своята работа, те самите получават възнаграждението, което представлява и техния доход. Фактът, че те са под дисциплинарният контрол и наблюдението на публичните власти (положение, в което се намират и други свободни професии) и фактът, че тяхното възнаграждение е нормативно определено, не са достатъчни основания за определянето им като лица, обвързани от правни връзки към работодател по смисъла на чл. 4, ал. 1 (от Шеста директива). Поради това следва да се заключи, че тъй-като те извършват независима икономическа дейност, състояща се в доставка на услуги на трети лица, в замяна на което те получават такси за тяхна собствена сметка, нотариусите и съдебните изпълнители в Холандия трябва да бъдат определени като данъчно задължени лица за целите на ДДС по смисъла на чл.

4, ал. 1 и 2 от Шеста директива... Следва да се посочи, че чл. 4, ал. 5 (от Шеста директива) въвежда изключение само за органи на публичната власт, при това и в тези случаи само за дейностите или операциите в които те участват в това си качество... Дейността, извършвана от частно физическо лице не е освободена от ДДС просто защото се състои в извършване на действия, попадащи в прерогативите на публичната власт. Следователно, дори да се приеме, че при изпълнение на техните служебни услуги нотариусите и съдебните изпълнители упражняват властта на публичен орган по силата на тяхното назначаване от публичната власт, от това не следва, че те могат да се възползват от изключението, предвидено в чл. 4, ал. 5 (от Шеста директива). Причината е, че те извършват тези дейности, не в качеството на орган, регулиран от публичното право, тъй-като те не са част от публичната администрация, а във формата на независима икономическа дейност, извършвана при упражняване на свободна професия." Тази практика на съда е потвърдена и с решение С-202/ 90 на Съда на Европейските общности.

Предвид горното физическите лица, упражняващи свободна професия, са данъчно задължени лица по смисъла на чл. 3 от ЗДДС, същите са длъжни да прилагат в това си качество разпоредбите на закона и тези от тях, които извършват облагаеми доставки с място на изпълнение на територията на страната, са длъжни да се регистрират за целите на ЗДДС след достигане на облагаемия оборот по чл. 96 от ЗДДС и да начисляват данък върху извършваните от тях облагаеми доставки.

III. Във връзка с данъчното облагане с ДДС на доставките, извършени от физическите лица, упражняващи свободни професии и регистрацията и дерегистрацията за целите на ЗДДС на тези лица указвам на органите на Националната агенция за приходите:

1. Решение № 7 от 23.04.2007 г. на Конституционния съд на Република България и постановената с него противоконституционност на израза „както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус“ от чл. 3, ал. 2, изречение първо от ЗДДС не води до промяна на статута на данъчно задължени лица на физическите лица, упражняващи свободни професии, съответно не е основание за дерегистрация, служебна или по искане на лицето, или за отказ на регистрацията, служебна, или по заявление на лицето. Решението не е основание и за промяна на вида на доставките, извършвани от тези лица. Освободени доставки са само тези, които попадат в изрично посочените в глава четвърта „Освободени доставки“ от ЗДДС.

2. Всички започнали и незавършили производства по регистрацията на задължени физически лица, упражняващи свободни професии, следва да се довършат при спазване разпоредбите на ЗДДС и ДОПК, като се има предвид качеството на задължени лица на физическите лица, упражняващи свободни професии.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ
ЗА ПРИХОДИТЕ:**


МАРИЯ МУРГИНА/