

ПРИЛОЖИМА ЛИ Е РАЗПОРЕДБАТА НА ЧЛ. 26, АЛ. 7 ЗДДФЛ ПРИ ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ НА ДОХОДИТЕ НА АДВОКАТИ

*Любомир Владикин**

Съгласно чл. 26, ал. 7 ЗДДФЛ доходите на физическо лице, което е търговец по смисъла на Търговския закон (ТЗ), но не е регистрирало едноличен търговец, подлежат на облагане по реда на ЗКПО. В чл. 1, ал. 3 ТЗ е въведена оборима презумпция, че за търговец се смята и всяко лице, образувало предприятие, което по предмет и обем изисква неговите дела да се водят по търговски начин, дори ако дейността му не е посочена в чл. 1, ал. 1 от същия закон. Изброяването на търговските сделки по чл. 1, ал. 1 ТЗ е неизчерпателно. За приложението на чл. 1, ал. 3 ТЗ се изисква физическото лице да упражнява дейност по занятие и да извършва търговски сделки, непосочени в ал. 1 от същия закон.

В чл. 2 ТЗ са посочени лицата, които не се считат за търговци. Сред тях са и лицата, упражняващи свободна професия, освен ако тяхната дейност може да се определи като предприятие по смисъла на чл. 1, ал. 3. При граматическо и логическо тълкуване на разпоредбата на чл. 2, т. 2 във вр. с чл. 1, ал. 3 ТЗ се прави изводът, че лице, упражняващо свободна професия, образувало предприятие, което по предмет и обем изисква делата му да се водят по търговски начин, е търговец. Лицата, упражняващи свободна професия, са изброени в § 1, т. 29 ЗДДФЛ. Това са експерт-счетоводителите, консултантите, одиторите, адвокатите, нотариусите, частните съдебни изпълнители, съдебните заседатели, експертите към съда и прокуратурата, лицензираните оценители, представителите по индустриална собственост, медицинските специалисти, преводачите, архитектите, инженерите, техническите ръководители, дейците на културата, образованието, изкуството и науката, застрахователните агенти. Разпоредбата на § 1, т. 29 *in fine* ЗДДФЛ предвижда, че лица, упражняващи дейност като свободна професия, са и физическите лица, които кумулативно отговарят на следните условия:

- осъществяват за своя сметка професионална дейност;
- не са регистрирани като еднолични търговци;
- са самоосигуряващи се лица по смисъла на Кодекса за социално осигуряване.

В чл. 5, ал. 2, т. 1 от Закона за адвокатурата (ЗА) е посочено, че не може да бъде вписано като адвокат лице, което е търговец. Посочената разпоредба изрично изключва упражняване на адвокатската професия като търговец. Търговец по смисъ-

* Адвокат от София.

ла на търговския закон са физическите и юридическите лица, извършващи по занятие търговските сделки по чл. 1, ал. 1 ТЗ. Търговци са и търговските дружества и кооперациите, с изключение на жилищностроителните кооперации¹.

Съобразно чл. 24, ал. 1 ЗА упражняването на адвокатска професия включва:

1. устни и писмени консултации и становища по въпроси на правото;
2. изготвяне на всякакви книжа – молби, тъжби, заявления, жалби и други, свързани с възложената от клиента работа;
3. представителство на доверителите и подзащитните и защита на правата и законните им интереси пред органите на съдебната власт, административните органи и служби, както и пред физически и юридически лица.

Дейността по чл. 24, ал. 1 ЗА може да извършва адвокат, адвокатско дружество или адвокатско съдружие. Едноличните търговци, кооперациите и търговските дружества² не могат да извършват дейностите по чл. 24, ал. 1 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. Предвид разпоредбата на чл. 5, ал. 2, т. 1 ЗА тази дейност на адвокатите не може да се осъществява от търговец.

Упражняването на адвокатска професия е дейност с постоянен характер, която е източник на доходи за адвоката. Предвид нейния траен характер и броя на услугите, чрез които се реализират доходи, тя се квалифицира като дейност на предприятие, което по предмет и обем изисква делата да се водят по търговски начин. Това би било така само ако в ЗА липсваше разпоредбата на чл. 5, ал. 2, т. 1. Липсата на търговско качество на лицето, упражняващо адвокатска професия, означава, че същото не може да избере реда за данъчно облагане по реда на ЗКПО или по реда на чл. 29, ал. 1, т. 3 ЗДДФЛ.

Адвокатът няма право да прилага реда на данъчно облагане по чл. 26, ал. 7 ЗДДФЛ. За адвоката е приложимо данъчното облагане по чл. 29, ал. 1, т. 3 ЗДДФЛ. Съобразно чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България гражданите са длъжни да плащат данъци и такси, установени със закон, съобразно техните доходи и имущество. Различното данъчно третиране на адвокатите и адвокатските дружества, съответно на адвокатските съдружия, е въпрос на законодателна воля. Не е допустимо нито прилагането на данъчния закон по аналогия, нито неговото разширително тълкуване³.

Доходите от упражняване на адвокатска професия подлежат на облагане само по реда на чл. 29, ал. 1, т. 3 ЗДДФЛ, независимо от размера на направените разходи през данъчната година⁴. Адвокатските дружества и адвокатските съдружия не са

¹ Чл. 1, ал. 2 ТЗ.

² Решение № 7260/2.06.2010 г. по адм. д. № 13271/2009 г., ВАС, 5-членен състав.

³ Решение № 5729/26.04.2011 г. по адм. д. № 14823/2010 г. на ВАС.

⁴ Разяснение на НАП № 2433315/17.07.2007 г. относно данъчно третиране на доходите от упражняване на адвокатска професия.

търговци. Същите подлежат на облагане с корпоративен данък върху печалбата на основание чл. 1, т. 2 ЗКПО, за разлика от адвокатите, които подлежат на облагане с данък върху дохода.

De lege ferenda измененията и допълненията в ЗДДФЛ, които се приемат обичайно в края на бюджетната година, биха могли да предвидят възможност самоосигуряващите се лица, в това число и адвокатите, да имат право на избор дали да прилагат данъчното облагане по чл. 29, ал. 1, т. 3 ЗДДФЛ, или ЗКПО. Режимът за данъчно облагане на адвокатите по ЗКПО би бил подходящ, в случай че разходите за дейността надхвърлят предвидените в чл. 29, ал. 1, т. 3 ЗДДФЛ нормативно установени разходи в размер на 25 %.