

Приложима ли е разпоредбата на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ при данъчното облагане на доходите на адвокати.

Съгласно чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ доходите на физическо лице, което е търговец по смисъла на ТЗ, но не е регистрирало едноличен търговец подлежат на облагане по реда на ЗКПО. В чл. 1, ал. 3 от 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 от ТЗ е неизчерпателно. За приложението на чл. 1, ал. 3 от 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 от 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 граматично и логическо тълкуване на разпоредбата на чл. 2, т. 2 във връзка с чл. 1, ал. 3 от ТЗ се прави извод, 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. 28 от 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. 28 от 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 Задв. 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 смисъла на търговския закон това са физическите и юридическите лица извършващи по занятие търговските сделки по чл. 1, ал. 1 от ТЗ. Търговци са и търговските дружества и кооперациите, с изключение на жилищностроителните кооперации¹.

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

1. устни и писмени консултации и становища по въпроси на правото;
2. изготвяне на всякакви книжа - молби, тълби, заявления, жалби и други, свързани с възложената от клиента работа;

¹ чл. 1, ал. 2 от ТЗ

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

Упражняването на адвокатска професия е дейност с постоянен характера, която е източник на доходи за адвоката. Предвид нейния траен характера 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 само, в случай, че в Задв 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 от ЗДДФЛ.

Адвокатът няма право да прилага реда на данъчно облагане по чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ. За адвоката е приложимо данъчното облагане по чл. 29, ал. 1, т. 3 от 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 адвокатски съдружия е въпрос на законодателна воля. Прилагане на данъчния закон по аналогия или неговото разширително тълкуване е недопустимо³.

Доходите от упражняване на адвокатска професия подлежат на облагане само по реда на чл. 29, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ, независимо от размера на направените разходи през данъчната година⁴. Адвокатските дружества и адвокатските съдружия не са търговци. Същите подлежат на облагане с корпоративен данък върху печалбата на основание чл. 1, т.2 от 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, включая адвокатите да имат право на избор дали да прилагат данъчното облагане по чл. 29, ал. 1, т.3 от ЗДДФЛ или ЗКПО. Режимът за данъчно облагане на адвокатите по ЗКПО би бил

2 съдебно решение № 7260 от 02.06.2010, постановено по адм.дело № 13271 от 2009 на 5 членен състав на Върховния административен съд

3 съдебно решение № 5729 от 26.04.2011, постановено по адм.дело 14823/2010 на Върховния административен съд

4 разяснение № 2433315 от 17.07.2007 г. относно данъчно третиране на доходите от упражняване на адвокатска професия

подходящ, в случай, че разходите за дейността надхвърлят предвидените в чл. 29, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ нормативно установените разходи в размер на 25%.

автор-адвокат Любомир Владикин