



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

изх.№ 04-19-570
дата 16-11-2011 год.

ДО
ДИРЕКЦИЯ ОУИ
ПРИ ЦУ НА НАП

Относно: Данъчно третиране по ЗДДС на дейност по полагане срещу възнаграждение в търговски или в адвокатски дружества на личен труд, различен от дейност по управление и контрол, от физически лица

Поради възникналите множество въпроси относно данъчно третиране по ЗДДС на дейност по полагане срещу възнаграждение в търговски или в адвокатски дружества на личен труд, различен от дейност по управление и контрол, от физически лица, на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за националната агенция за приходите изразявам следното становище:

1. Правна уредба по ЗДДС и характеристика на независимата икономическа дейност, упражнявана от физически лица

Съгласно чл. 3, ал. 1 от ЗДДС данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. Ал. 2 от цитирания член на закона определя като независима икономическа дейност дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както 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. Изречение второ на същата разпоредба разширява кръга на независимата икономическа дейност, като постановява, че такава дейност "е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение". В ЗДДС липсва легална дефиниция на понятието "дейност, извършвана редовно или по занятие". "Редовно или по занятие" предполага, че лицето има намерение да превърне тази дейност в източник на постоянен доход. Това намерение е видно, ако лицето системно, с цел придобиване на доход, извършва определени дейности в свой частен интерес. Системността може да се проявява както чрез системно (регулярно) получаване на доход, така и чрез продължителност и/или многократност на действията/дейностите, при което дали фактически такъв доход е реализиран от лицето от гледна точка на ЗДДС е правно ирелевантно. Съгласно чл. 3, ал. 1 от ЗДДС данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, като с оглед на закона са без значение целите и резултатите от нея.

Несъмнено, търговските сделки попадат в обхвата на независимата икономическа дейност. В Търговския закон се въвеждат алтернативно два критерия, за да се определи една сделка като търговска – обективен и субективен. Обективният критерий изхожда от вида на сделките, изрично обявени от закона за търговски – чл. 286, ал. 2 във вр. с чл. 1,

ал. 1 от ТЗ. Субективният критерий определя сделката като търговска, с оглед обстоятелството дали същата е извършена от търговец в това му качество.

Изрично като дейност, която не представлява независима икономическа дейност, в чл. 3, ал. 3 от ЗДДС е посочена дейността, осъществявана от физически лица по трудово правоотношение или по правоотношение, приравнено на трудово, както и уредената в закон дейност на физическите лица, които не са еднолични търговци, по управление и контрол на юридически лица.

Видно от посочените законови текстове, в обхвата на данъчно задължените лица по ЗДДС попадат физическите лица, в случаите при които извършваната от тях дейност отговаря на критериите за независима икономическа дейност по ал. 2 на чл. 3 от ЗДДС и не е в изключенията на ал. 3 на същата разпоредба.

Нормата на чл. 3, ал. 3 от ЗДДС кореспондира с тази на чл. 4, ал. 4 от Шеста Директива, понастоящем чл. 10 от Директива 2006/112/ЕО. Съгласно разпоредбата, условието в чл. 9, пар. 1 (от Директива 2006/112/ЕО), че икономическата дейност се извършва “независимо”, изключва наетите и други лица от обхвата на ДДС, дотолкова, доколкото те са обвързани с работодател по договор за работа или с някакви други юридически връзки, създаващи взаимоотношение на работодател и наето лице във връзка с условията на работа, възнаграждението и отговорността на работодателя.

2. Дейност по трудови правоотношения и по правоотношения, приравнени на трудовите

В т. 1 на чл. 3, ал. 3 от ЗДДС е регламентирано, че извън обхвата на независимата икономическа дейност е дейността, осъществявана от физически лица по трудово правоотношение или по правоотношение, приравнено на трудовото. За целите на прилагане на закона е необходимо да се анализират белезите на трудовите и приравнените на тях правоотношения, доколкото няма дадено легално определение на това понятие.

2.1. Дейност по трудови правоотношения

Трудовите правоотношения могат да бъдат охарактеризирани съобразно разпоредбите на Кодекса на труда, като отношения по предоставяне на работна сила. Понятието “предоставяне на работна сила” цели разграничаването на трудовите от другите гражданскоправни правоотношения, при което при трудовите правоотношения работната сила е предмет на използване за изпълнение на конкретни трудови задължения, възложени от работодателя. Физическо лице, което се намира в трудови правоотношения, извършва всички работи от името и за сметка на работодателя по силата на трудов или сходен на него договор.

Следва да се има предвид, че изброяването на трудовите правоотношения в т. 26 от § 1 от Допълнителната разпоредба на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) е за целите на облагане на получените доходи по реда на този закон и не е обвързващо при преценката на даден вид правоотношения за целите на ЗДДС и по-конкретно с оглед преценката дали съответната дейност е “независима икономическа дейност”.

Безспорно дейността, извършвана по силата на трудовото правоотношение между работник/служител и дружество е извън обхвата на независимата икономическа дейност, включително и в случаите, когато лицата, извършващи тази дейност/услуги, са и съдружници или акционери в дружеството (дело С-355/06 на СЕО).

2.2. Дейности по правоотношения, които са “трудови” съгласно ЗДДФЛ, по отношение на които следва да се извършва анализ на характера им с оглед принадлежността им към независима икономическа дейност

С промените в § 1, т. 26 от ДР на ЗДДФЛ, даваща легално определение на понятието “трудови правоотношения”, считано от 01.01.2010г. е в сила нова буква “и”,

съгласно която трудови правоотношения за целите на този закон са и “правоотношенията, независимо от основанията за възникването им, **със съдружници** и член-кооператори, както и с акционери, притежаващи повече от 5 на сто от капитала на акционерното дружество, за полагане на личен труд **в дружествата** и кооперациите, в които те са съдружници, член-кооператори или акционери”.

За целите на ЗДДС обаче притежаването от едно лице на дялово участие в дружество не следва да се приема като определящ фактор при характеризиране на дейността, която лицето извършва от името и за сметка на това дружество в аспект дали същата има характер на независима икономическа дейност. Дейността на съдружниците не е изрично посочена сред изключенията, но при тълкуването на характера на същата следва да се имат предвид някои особености.

Съгласно чл. 123 от Търговския закон (ТЗ) съдружникът притежава съвкупност от права, имуществени и неимуществени, каквото е и правото да участва в управлението на дружеството. Същевременно в изпълнение на чл. 124 от ТЗ той има и задължение както да участва в управлението, така и да оказва съдействие за осъществяване на дейността на дружеството. Следователно, съдружникът дори само в това си качество осъществява дейност и по обикновено управление на дружеството, както и такава по оказване съдействие за осъществяване на дейността на дружеството за постигане на неговите цели, т.е. фактически и правни действия от името и за сметка на същото. Тези задължения по естеството си са неимуществени и са част от членственото правоотношение на съдружника. Когато с личен труд осъществява дейност от името и за сметка на дружеството, а всичко извършено от него е в полза на дружеството и без насрещна престация – възнаграждение, и тази дейност по аргумент за противното от чл. 2, т. 1 от ЗДДС е извън обхвата на ДДС.

Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данък върху добавената стойност предвижда, че данъчнозадължено лице е всяко лице, което независимо осъществява икономическа дейност. В тази връзка Директивата не отдава значение на това, дали лицето притежава или не притежава дялово участие в дружество, на което извършва услуги – очевидно е, че лицето може да извършва независима икономическа дейност, дори ако притежава съществена част от капитала на дружеството, на което извършва услугите (решение на СЕС по дело C-23/98 Neerma). Съдът на Европейския съюз също приема, че **критериите за това кога една дейност е независима са дали с оглед на начина на извършване на дейността, възнаграждението и най-вече на отговорността и риска за дейността, лицето действа независимо (дела C-202/90 и C-355/06)**. В частност съдът постановява, че доколкото лицето е отговорно към трети лица за вредите, които е причинило при извършване на дейността, както и за задълженията към трети лица, които поема във връзка с дейността, то действа независимо. Решенията сочат, че правото на Общността има собствено понятие за независима икономическа дейност, което не се предопределя от това дали лицето има или няма дялово участие в дружеството, на което предоставя услуги. По принцип критериите за зависимост се свързват с начина на осъществяване на дейността (дали лицето само организира дейността си или не и дали то е организационно свободно), възнаграждението и **особено рискът от извършване на дейността – дали носи риска от дейността си и отговаря за задълженията си, поети към доставчици и клиенти при изпълнение на професионална дейност, или този риск се носи от организацията, в която работи**.

Предвид изложеното, в случаите при които лица – съдружници, член-кооператори или акционери (по-долу наричани “съдружниците”), полагат срещу възнаграждение личен труд в дружествата и кооперациите (по-долу “дружеството”), в които те са съдружници, преценката относно това дали дейността им представлява независима икономическа дейност следва да се извърши в зависимост от това дали същите носят отговорността и риска спрямо третите лица, по отношение на които извършват услуги от името и за сметка на дружеството, а именно:

- **Когато съдружниците във вътрешните отношения с дружеството поемат изцяло риска и отговорността за вредите при неизпълнение или лошо изпълнение на услугите, които извършват от името и за сметка на дружеството спрямо третите лица, следва да се приеме, че съдружниците осъществяват независима икономическа дейност и за същата са данъчно задължени по ЗДДС лица.**

- **Когато съдружниците във вътрешните отношения с дружеството не поемат риска и отговорността, а същите се носят от самото дружество за вредите при неизпълнение или лошо изпълнение на услугите, които извършват от името и за сметка на дружеството спрямо третите лица, следва да се приеме, че съдружниците не осъществяват независима икономическа дейност и за същата не са данъчно задължени по ЗДДС лица.**

Следва да се има предвид, че дружеството може да си назначи управител, който може да е както съдружник, така и друго лице. В случаите когато управителят е и съдружник, уреждането на правоотношенията между същия и дружеството могат да се основават на трудов договор, на граждански договор, на мениджърски договор, или да се основават на закона (чл. 124 от ТЗ). В тези случаи по силата на изричната разпоредба на чл. 3, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, дейността, уредена в закон и свързана с управление и контрол по полагане срещу възнаграждение в търговски дружества на личен труд от физически лица – съдружници или акционери в тези дружества не е независима икономическа дейност.

2.3. Дейност на адвокати – съдружници в адвокатски дружества

Предвид изложеното по-горе относно необвързаността на понятията, използвани от ЗДДФЛ за целите на подоходното облагане на лицата, с понятията по ЗДДС, съответно с данъчното третиране на определени дейности с оглед ЗДДС, с настоящото становище се потвърждава нееднократно вече изразяваното становище, че услугите, предоставяни с личен труд от адвоката - съдружник в адвокатското дружество, за които той получава възнаграждение от това дружество, се считат за независима икономическа дейност по смисъла на чл. 3 от ЗДДС, извършвана от адвокатите, съответно формират облагаем оборот за същите и подлежат на облагане съобразно този закон. Считам, че изменението на § 1, т. 26, от ЗДДФЛ, с въвеждането на нова б. “и” в сила от 01.01.2010г., е правно ирелевантно относно данъчното третиране по ЗДДС на тази дейност.

Съобразно направения по-горе извод за приравнено на трудовото следва да се счита само правоотношение, при което и трите кумулативно посочени елемента – условия на труд, възнаграждение и отговорност са уредени по начина, който е типичен за трудовите правоотношения.

Отношенията между адвокатското дружество и неговите съдружници за полагането на личен труд в дружеството се уреждат обичайно с договор. Това биха могли да бъдат договори по чл. 77 от Закона за адвокатурата, но е възможно тези отношения да бъдат уредени и с дружествения договор. Във всички тези случаи между адвоката и адвокатското дружество се уговаря възнаграждение. Законът за адвокатурата обаче не регулира нито условия на труд, нито отговорността на адвокатското дружество, което, ако се приеме, че правоотношението е трудово, би било работодател. Съгласно чл. 72, ал. 1 от Закона за адвокатурата всеки съдружник отговаря лично за вредите, причинени на клиента, а адвокатското дружество отговаря солидарно със съдружника само до размера на направените вноски. Чл. 71, ал. 2 от същия закон предвижда, че доверителят има право да избира и да упълномощава адвокат за процесуално представителство независимо от това, че договорът е сключен с адвокатско дружество. Съгласно Закона за адвокатурата адвокатът - съдружник в адвокатското дружество запазва характерната за адвокатската професия независимост и преки доверителни отношения с клиента. Съгласно чл. 40, ал. 5 от същия закон адвокатът е длъжен да бъде безкористен и независим при изпълнение на професионалните си задължения, като не позволява да бъде повлиян от интереси на трети

лица, в т.ч. от интересите на дружеството, за което работи. Адвокатите съдружници запазват своите самостоятелни “кантори”. В допълнение, по отношение на договора по чл. 77, ал. 1 от закона, а именно такъв между адвоката и адвокатското дружество, който се сключва “за постоянна работа срещу определено възнаграждение”, което, ако друго не е уговорено, се дължи месечно, намират приложение разпоредбите на договора за поръчка, а не на трудовия договор.

От всичко изложено може да се заключи, че дейността на адвоката - съдружник остава независима и в интерес на крайния клиент без оглед на това дали тя се осъществява съвместно с други адвокати в адвокатското дружество или самостоятелно. Тя е предмет на специфичната законова регламентация по специалния Закон за адвокатурата, и по-специално относно характера на адвокатското дружество, който е различен от този на търговското дружество, създадено по реда на Търговския закон и другите форми за извършване на стопанска дейност, като например кооперациите. Това обуславя и специфика на правоотношенията между съдружниците, адвокатското дружество и клиентите и разграничаването им от тези между съдружниците и търговските дружества.

Идентично становище относно данъчното третиране по ЗДДС на дейността на адвокатите - съдружници в адвокатски дружества е изложено от Висшия адвокатски съвет с писмо изх. № 60/14.01.2011г., адресирано до Национална агенция за приходите (вх.№ 61/00/1 от 17.01.2011г.).

Дейността на управителя и членовете на управителния съвет в адвокатското дружество, когато се извършва срещу възнаграждение, не представлява независима икономическа дейност, на основание чл. 3, ал. 3, т. 2 от ЗДДС. Ако същата се извършва без насрещна престация, тя е извън обхвата на ЗДДС с оглед разпоредбата на чл. 2, т. 1 от ЗДДС.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ**

/КРАСИМИР СТЕФАНОВ/