

Данъчноправни аспекти на трудовото правоотношение съгласно чл. 3, ал. 3, т. 1 ЗДДС

Tax Legal Aspects of the Employment
Relationship Under Art. 3, Para 3, p. 1 Vata

Стойчо Дулевски¹

SUMMARY

Purpose, objects, and subjects of taxation as well as the concept and the types of supplies stand out from the very beginning of the Value Added Tax Act (VATA). Such approach is logically sustained, as it defines the key concepts of the substantive tax act. Their observance is both a guarantor of the tax collection's legality and an outline of the VATA's scope. In general, if an entity should fall within the scope of the VATA, it must carry out an independent economic activity (IEA). The legislator has also included some exceptional hypotheses. In these cases, no VAT is due. The first of them is Art. 3, para 3, p. 1 VATA, according to which activities under an employment relationship, equivalent to it or similar relationships do not satisfy the IEA's requirements. The aim of the present paper is to examine in detail the hypothesis in question, outlining its legal nature and its practical significance.

¹ Д-р Стойчо Дулевски е асистент в ЮФ на УНСС, катедра „Публично-правни науки“, e-mail: sdulevski@unwe.bg (Stoycho Dulevski, Dr. is Assistant Professor at the Department of Public-Legal Studies, Faculty of Law, UNWE, e-mail: sdulevski@unwe.bg).

KEY WORDS

Value Added Tax; Employment Relationship; Independent Economic Activity; Taxable Person

Разпоредбата на чл. 3 ЗДДС е озаглавена „Данъчно задължени лица“ (ДЗЛ). Тя е разделена в шест алинеи, които съдържат ключови за ДДС системата моменти.

Чл. 3, ал. 1 ЗДДС очертава кои лица са данъчнозадължени по смисъла на този закон². При внимателен прочит правят впечатление няколко неща. Първо, тази разпоредба е с широко приложно поле посредством употребата на израза „всяко лице“. Ако то отговаря на необходимите в нея предпоставки, попада в нейния обхват. Второ, не целите и резултатите, а извършената дейност е меродавна при определянето дали дадено лице е ДЗЛ, или не. Следователно лицата, които са данъчно незадължени, са извън обхвата на ДДС и респективно не подлежат на облагане с ДДС. Трето, в чл. 3, ал. 1 ЗДДС фигурира и друго понятие, пряко свързано с ДЗЛ и също от значение за цялостното ДДС третиране – независимата икономическа дейност (НИД).

Разпоредбата на чл. 3, ал. 2 ЗДДС извежда какво се разбира под НИД. Може да се заключи, че първото изречение от нея очертава неизчерпателно субектния критерий. Доказателство за подобно виждане е използването на понятието „упражняването на свободна професия“, което включва всички възможни проявления. Също така са изброени някои области на дейност, без строго регламентирано да се конкретизират типичните за тях длъжности. Аргумент за широкото приложно поле може да се намери и в израза „лица, предоставящи услуги“, който поражда разбирането за липса на изрична конкретизация.

Чл. 3, ал. 2, изр. 2 ЗДДС установява и типичните белези на НИД. Отново тук са видни многообразните ѝ проявления посредством обобщаващия израз „всяка дейност“. Няколко са ос-

² С. Пенев. *Финансово право, Специална част*. София, УИ „Св. Климент Охридски“, с. 232.

новните ѝ характеристики. Първо, тя следва да бъде осъществявана алтернативно редовно или по занятие, налагаща разбирането за постоянство и регулярност. Второ, необходимо е да е налице възнаграждение, изключващо по този начин възможността за безвъзмездност.

Хронологически нормотворецът е очертал в две точки и случаите, които не представляват НИД – чл. 3, ал. 3, т. 1 и т. 2 ЗДДС. Първата хипотеза, която се разглежда в настоящия труд, е относно трудовете правоотношения, както и приравнените на тях. Втората се отнася до дейности по управление и контрол на юридически лица, уредени в закон.

Следва да се отбележи, че концепциите за ДЗЛ и НИД, както въвеждането на изключения, е продиктувано от вторично „право на Европейския съюз“ (ПЕС) и по-конкретно – директивите по тази материя. Подобни текстове фигурират в Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 2 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС).

В тази връзка е необходимо да се разгледат по-подробно елементите, които фигурират в чл. 3, ал. 3, т. 1 ЗДДС. Тази първа хипотеза започва с израза „дейността“, обуславяща наличието на обективно възприемане за извършването ѝ. Тя трябва да съществува по ясен и недвусмислен начин в правния мир. Изхождайки от ДДС системата и визираните в чл. 3, ал. 1, т. 1 ЗДДС взаимоотношения, тя не би следвало да се определя за безвъзмездна по смисъла на § 1, т. 8 от Допълнителните разпоредби (ДР) на ЗДДС³. Това се дължи на факта, че при последната не е налице възнаграждение, поради което липсва обект на облагане по смисъла на чл. 2 ЗДДС.

Субекти съгласно чл. 3, ал. 3, т. 1 ЗДДС са единствено физически лица (ФЛ). По аргумент от противното, юридическите лица, както и тези, които са приравнени на юридически за данъчни цели (осигурителни каси и неперсонифицирани групи) ⁴, са извън обхвата.

³ § 1, т. 8 ДР на ЗДДС: „Безвъзмездна“ е доставката, при която няма възнаграждение или стойността на даденото многократно надхвърля полученото“.

⁴ В. Димитров. *Финансово право*. София, Нова звезда с. 114; Г. Минкова, Н. Чилова. *Помагало по данъчно право. Второ преработено и допълнено издание*. София, Сиела, с. 43.

Не самото наименование, а извършваната дейност е от значение. Така например в Решение № 1507 от 17.05.2010 г. по а. г. № 859/2010 г. на Административен съд София е спогелено виждането, че при „граждански договор с предмет „престиране на труд“ следва да се тълкува разпоредбата на чл. 3, ал. 3, т. 1 ЗДДС – правоотношение, приравнено на трудово“. Аргумент за това първоинстанционният съд намира и в практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС). В Решение № 15621 от 20.12.2010 г. на Върховния административен съд (ВАС) по адм. г. № 6241/2010 г. е установено, че ФЛ, които работят по договор за управление, попадат в обхвата на чл. 3, ал. 3, т. 1 ЗДДС и следователно представляват изключение.

Първата заложена в чл. 3, ал. 3, т. 1 ЗДДС хипотеза е наличието на трудово правоотношение с ФЛ. Тук възниква въпросът кое следва да се определи за такова. Ако се съблюдават предписанията на трудовото право и по-конкретно Кодекса на труда (КТ), то могат да се установят редица релевантни разпоредби по този въпрос – чл. 1, ал. 2, чл. 61, чл. 62 КТ и други. От значение е и дефиницията за „работодател“ съгласно § 1, т. 1 от ДР на КТ. При стриктното съблюдаване на тези разпоредби се налага разбирането, че трудовото правоотношение е възможно при наличието на трудов договор със законоустановените реквизити. Релевантно тук е Решение № 556 от 19.04.2010 г. по адм. г. № 1775/2009 г. на Административен съд Пловдив, където е изразена позицията по този въпрос: „при трудовото правоотношение се престира труд, съществува изискването за определяне и спазване на работно време, трудова дисциплина и гр.“.

От друга страна, в § 1, т. 26 от ДР на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) е поместена дефиницията за „трудова правоотношения“, а в т. 27 е изведена и тази за „работодател“. Видно от двете е, че те са с по-широко приложно поле спрямо тези съгласно КТ. Нецо повече – хипотезата на т. 26, б. „а“ е само първата възможност от изброените, която препраща и към КТ.

В тази връзка възниква въпросът кой нормативен акт и респективно кой подход е приложим за ДДС цели. Изхождайки от цялостната представа за трудово правоотношение, може да се породи разбирането, че КТ дава надлежен отговор, тъй

като е релевантният нормативен акт по тази материя. Другото виждане е, че ЗДДФЛ, като относим материален данъчен закон при облагането на тези доходи, следва да се съблюдава. Въпреки че в ЗДДС не фигурира изрична дефиниция или препращане към него, то и двата закона представляват нормативни източници в сферата на данъчното право.

Практиката на различните съдилища и на Националната агенция за приходите (НАП) е константна и дава надлежен отговор какво се разбира под „трудова правоотношение“ съгласно чл. 3, ал. 3, т. 1 ЗДДС.

В тази връзка интерес представлява Решение № 6324 от 01.06.2015 г. по адм. г. № 5829/2014 г. на ВАС относно правната същност на § 1, т. 26 от ДР на ЗДДФЛ. Установено е, че тя е „норма-определение, която е несамостоятелна правна норма (не може да се прилага отделно, а само при тълкуването на други разпоредби, за смисъла, на които е от значение дефинираното в нея понятие)“. Тези норми „имат по принцип обратно действие, доколкото изясняват легално смисъла на понятие за възникнали вече правоотношения“. Макар и да не дава надлежен отговор относно правната същност на трудовите правоотношения през призмата на ЗДДС, въпросното решение очертава типичните белези на заложената в ЗДДФЛ дефиниция.

Съждения по този въпрос могат да се открият в Решение № 514 от 21.02.2014 г. по адм. г. № 1382/2013 г. на Административен съд, Пловдив. Правилно съдът отбелязва, че липсата на дефиниция за трудови правоотношения в ЗДДС е продиктувана от преследваните в този закон цели и зависи от обекта на облагане. Позовавайки се на чл. 46, ал. 2 Закона за нормативните актове (ЗНА), той прилага заложената в ЗДДФЛ дефиниция, „независимо от вида на сключения договор – трудов по Кодекса на труда или облигационен (граждански) по Закона за задълженията и договорите“. В конкретния случай гражданският договор не може да се отъждестви като трудов съг-

ласно трудовото законодателство, но той е приравнен на такъв за данъчни цели. Това виждане е застъпено и в практиката на съдилищата по административнонаказателни дела⁵.

Решение № 17072 от 12.12.2019 г. по агм. г. № 5270/2019 г. на ВАС, като едно от най-новите по този въпрос, съблюдава установените в предходните решения постулати. Поради липсата на легално определение в ЗДДС се съблюдава дефиницията в § 1, т. 26 от ДР на ЗДДФЛ (в конкретния случай б. „и“), което „напълно съответства и на волята на законодателя“. Тя е приложимата при прилагането на чл. 3, ал. 3, т. 1 ЗДДС.

По отношение на приравнените на трудови правоотношения интерес представлява и решение № 13102 от 22.10.2012 г. по агм. г. № 401/2012 на ВАС. В него правният спор е относно ДДС третирането при предоставянето на правни услуги. От една страна, в конкретния случай ФЛ не е адвокат и следователно не може да се определи, че упражнява свободна професия по чл. 3, ал. 2 ЗДДС, която представлява НИД. От друга, то е получавало възнаграждения спрямо конкретен резултат, т.е. налице е възмездна престация. Тя обаче не е по трудово правоотношение. В тази връзка е обърнато внимание и на дефиницията за „приравнено на трудово правоотношение“.

Може да се обобщи, че не се намират противоречия в практиката на съдилищата, които еднородно съблюдават установената в ЗДДФЛ дефиниция във връзка с чл. 3 ЗДДС. В своите съждения те отбелязват, че на § 1, т. 26, б. „а“ от ДР на ЗДДФЛ се отнася до трудовите правоотношения, докато останалите хипотези представляват приравнени на тях, което представлява и втората хипотеза на чл. 3, ал. 3, т. 1 ЗДДС.

НАП също е имала възможността да изрази позиция по този въпрос. В конкретния казус ФЛ извършва дейност относно управлението на юридическо лице въз основа на закон⁶. В тази връзка е поставено запитване дали тя се счита за трудово правоотношение по смисъла на § 1, т. 26, б. „з“ от

⁵ Решение от 19.05.2011 г. по а. н. г. № 531/2011 г. на Административен съд, Пловдив; Решение от 19.04.2011 г. по а. н. г. № 331/2011 г. на Административен съд, Пловдив; Решение от 17.05.2011 г. по а. н. г. № 455/2011 г. на Административен съд, Пловдив; Решение от 22.06.2011 г. по а. н. г. № 762/2011 г. на Административен съд, Пловдив.

⁶ Писмо на НАП Изх. № 92-00-405 от 04.06.2015 г.

ДР на ЗДДФЛ. Приходната администрация не коментира тази хипотеза. Тя обаче застъпва виждането, че са изпълнени предпоставките на чл. 3, ал. 3, т. 1 ЗДДС и дейността не може да се определи като НИД. По този начин тя споделя разбирането, че заложената в ЗДДФЛ дефиниция е приложима за ДДС цели.

В грубо запитване приходната администрация отново е изразила позицията по този въпрос⁷. В него е уточнено, че въвеждането на трета алтернативна хипотеза в чл. 3, ал. 3, т. 1 ЗДДС е новост в българското законодателство и кореспондира с чл. 10 от Директивата за ДДС. Тя е в сила от 01.01.2020 г. Така се прецизират възможните случаи, ограничавайки възможностите за двусмислие. Като разграничение между НИД и зависимата дейност НАП посочва „начина на осъществяване на дейността (дали лицето само организира дейността си, или не, дали то е организационно свободно“ за меродавен критерий. Тук значение имат също възнаграждението и кой носи риска.

От практиката на НАП може да се заключи, че тя не се различава от възприетите постулати по този въпрос. Съблюдават се основните виждания на националните съдилища, като това е в унисон и с преследваните в Директивата за ДДС цели.

Последната трета хипотеза на чл. 3, ал. 3, т. 1 ЗДДС може да се определи, че преследва сходна идея, подобна на трудовото правоотношение. Това са подобните взаимоотношения на работодател и наето лице, които също попадат в обхвата на въпросната разпоредба. За последните законодателят е уточнил, че те трябва да са „във връзка с условията на работа, възнаграждението и отговорността на работодателя“. По този начин се извежда идеята за подчиненост, зависимост спрямо ФЛ и наелото го лице. Доказателство за това са трите кумулативно изброени елемента, които са съществени за определянето наличието на субординация.

СЕС също е имал възможността да се произнесе относно случаите на подчиненост при наличието на трудови правоотношения. Като релевантно по тази тема може да се посочи гело C-355/06 van der Steen.

⁷ Писмо на НАП Изх. № 20-00-232 от 01.06.2020 г.

Генералният адвокат по него Шарпстон очертава на първо място защо тези взаимоотношения следва да се изключат от ДДС-системата и не представляват НИД (т. 26, 32 от Заключението). Като надлежен аргумент може да се посочи, че при обратното виждане всеки един работник/служител подлежи на ДДС регистрация при заплащането на трудовото му възнаграждение (т. 25 от Заключението).

Шарпстон анализира редица критерии, съгласно които въпросното лице попада в обхвата на чл. 4, § 4 Шеста директива, която смислово отговаря на чл. 3, ал. 3, т. 1 ЗДДС, както и на чл. 10 Директивата за ДДС. Генералният адвокат установява, че то действа от името и под отговорността на назначилата го компания (т. 34 от Заключението). Също така то не носи самостоятелно икономически риск (т. 35 от Заключението). Тази негова зависимост спрямо работодателя му, обуславяща подчиненост, е доказателство за липса на икономическа дейност от негова страна и следователно то не е ДЗЛ за ДДС цели. Същата позиция споделя и СЕС, считайки, че в конкретния случай е налице субординация (т. 22 – 24, 26, 32 от Решението).

Може да се заключи, че разпоредбата на чл. 3, ал. 3, т. 1 ЗДДС представлява една от хипотезите, при които не може да се говори за НИД. Това е не само прогиктувано от вторичното право на ЕС по този въпрос, но и изхождайки от преследваните в ЗДДС цели. Анализиранията в настоящия труд хипотеза не се отличава със значителни практически предизвикателства. Доказателство за това е както трайната съдебна практика на националните съдилища и СЕС, така и позицията на НАП. Самото ѝ съблюдаване е важно, тъй като, ако ФЛ отговаря на визираните в нея предпоставки, то не извършва НИД и не е ДЗЛ. Наличието на „власт и подчинение във връзка с условията на труд, заплащането и отговорността“ могат да се посочат като меродавни фактори при определянето му⁸. Това още веднъж представлява своеобразно доказателство за симбиозата между тези две понятия, които следва да се разглеждат заедно при определянето дали

⁸ И. Конгарев. *ЗДДС, Регистриране по ЗДДС на съдружник, полагащ личен труд в дружеството* [online] <https://www.tita.bg/page/343> [Актуално към 01.03.2010].

гадена дейност се облага с ДДС, или – не. Разпоредбата на чл. 3, ал. 3, т. 1 ЗДДС е важна за ДДС системата, защото представлява изключение от общото възприятие за НИД. Ето защо тя следва да се тълкува стриктно и да се прилага винаги, когато визираните в нея предпоставки са реализирани.

Цитирани източници

Димитров, В. *Финансово право*. София, Нова звезда, 2019. (Dimitrov, V. *Finansovo pravo*. Sofia, Nova zvezda, 2019).

Кондарев, Й. *Регистриране по ЗДДС на съдружник, полагащ личен труд в дружеството* [online] <https://www.tita.bg/page/343> [Актуално към 01.03.2010] (Kondarev, I. *Registrirane po ZDDS na sadruzchnik, polagasht lichen trud v druzhestvoto* [online] <https://www.tita.bg/page/343> [Актуално към 01.03.2010]).

Минкова, Г. Н. Чилова. *Помагало по данъчно право, Второ преработено и допълнено издание*. София, Сиела, 2019 (Minkova, G., Chilova, N. *Pomagalo po danachno pravo, Vtoro preraboteno i dopolneno izdanie*, Sofia, Siela, 2019).

Мръчков, В., К. Среглова, А. Василев. *Коментар на кодекс на труда*. София, Сиби, 2016 (Mrachkov, V., K. Sredkova, A. Vasilev. Sofia, Sibi, 2016).

Пенов, С. *Финансово право, Специална част*. София, УИ „Св. Климент Охридски“, 2021 (Penov, S. *Finansovo pravo. Specialna chast*. Sofia, UI „Sv. Kliment Ohridski“, 2021).