

Считано от 01.01.2010 г. е в сила изменение на чл. 6, ал. ал. 2 и ал. 3 от Кодекса за социално осигуряване(КСО), като лицата, които полагат труд в търговски дружества по договори за управление, следва да се осигуряват за всички осигурени рискове и осигурителни вноски ще се дължат върху получените, включително начислените и неизплатените, брутни месечни възнаграждения или неначислените месечни възнаграждения, но върху не по-малко от минималните прагове за основните икономически дейности и квалификационни групи професии. Разпоредбите са общи и поради това се налага тълкуване, а именно: дали договорите следва са в писмена форма или не, дали по тях са определени възнаграждения или не, дали са начислени такива или не.

По прилагането на изменените разпоредби Изпълнителният директор на НАП даде две задължителни указания (с изх. № 24-00-7/25.02.2010 г. и изх. № 24-00-10/10.03.2010 г.), отнасящи се за дължимите осигурителни вноски за ДОО върху неначислените възнаграждения за лицата, упражняващи трудова дейност по чл. 4, ал. 1, т. 7 от КСО. В кръга на лицата по чл. 4, ал. 1, т. 7 от КСО са включени изпълнителите по договори за управление или контрол на търговските дружества, на едноличните търговци, на неперсонифицираните дружества, синдиките и ликвидаторите.

В първото указание към дейността по управление бе пренесен принципът, приложим единствено при самоосигуряващите се лица. Приема се, че са дължими осигурителни вноски и когато не са начислени възнаграждения, **дори и когато изобщо не са уговорени такива**. Обвързването на осигуряването е единствено с полагането на труд: „**Основополагащо за възникване на осигуряването е упражняването на трудова дейност**. Осигуряването на лицата по чл. 4, ал. 1, т. 7 от КСО възниква от деня, в който започнат да упражняват съответната трудова дейност ... ”. Т.е. - за да възникне задължение за осигуряване по този ред важно е извършването на действия по управление, а не наличието или не на договорено възнаграждение за нея.

В указанието изрично е записано: „Съдружник, който извършва трудова дейност по управление и контрол, който не упражнява трудова дейност като самоосигуряващо се лице, не дължи осигурителни вноски в това си качество. **Ако извън дейността по управление и контрол, съдружниците полагат личен труд в дружеството в качеството на самоосигуряващи се лица, те подлежат на осигуряване и на това основание**”. Т.е. за една и съща дейност лицето, което е управител и съдружник, следва да се осигурява на две основания именно поради това, че попада едновременно в две различни групи лица, които по подлежат на осигуряване.

Указанието бе широко обсъждано и оспорвано, като дори бяха внесени и проекти на закони за изменение на КСО (от СДС – Мартин Димитров и от БСП – Мая Манолова), чрез които да се регламентира изрично принципът, че липсата на уговорено възнаграждение между страните по договори за управление не поражда задължение за внасяне на осигурителни вноски върху минималните прагове за основните икономически дейности и квалификационни групи професии.

За да се изясни напълно волята на законодателя при приемането на новите текстове на чл. 6, ал. 2 и ал. 3 от КСО, първото указание на Изпълнителния директор на НАП бе допълнено, като този път е обсъден именно спорният въпрос дали са дължими осигурителни вноски, ако изобщо няма уговорен – респективно - дължимо възнаграждение. Дадено е пояснение какво са „неначислени възнаграждения” по

смисъла на новите разпоредби: „**Неначислени възнаграждения** на лицата, които упражняват трудова дейност по чл. 4, ал. 1, т. 7 от КСО **са дължими възнаграждения**, които не са начислени, .....” . Само, когато няма дължимо възнаграждение (определено или определяемо), към него ще може да се приложи определението, че то не е начислено. **Основно вече не е дейността по управлението като трудова дейност, а дължимото възнаграждение за нея.**

На 24.03.2010 г. във вестник „Сега” са публикувани отговори на въпроси, зададени от читатели на вестника към Изпълнителния директор на НАП, като са засегнати и новите редакции на чл. 6, ал. 2 и ал. 3 от КСО. Въпреки обаче, че е зададен съвсем конкретно и то няколко пъти въпросът: ”Дължими ли ще са осигурителни вноски по договори за управление върху минималните прагове за основните икономически дейности и квалификационни групи професии, ако възнаграждение изобщо не е договорено?” конкретен отговор няма. Даденият такъв е, че осигурителни вноски са дължими, когато е уговорено възнаграждение. Ако спазим общият принцип в правото „по аргумент на противното”, то би следвало щом страните изобщо не са определили възнаграждение, да не възникне задължение за внасяне на осигурителни вноски. Подобно буквално тълкуване обаче обезсмисля новите разпоредби. Ако възнаграждение е договорено, независимо от това дали то е начислено или неначислено, осигурителният доход, върху който ще са дължими осигурителни вноски, безспорно няма е минималният праг за основната икономическа дейност и квалификационните групи професии, а брутното месечно възнаграждение, освен за случаите, когато то е по-ниско от определения праг). **Този принцип бе действащо право и преди измененията. Логично възниква въпросът какво ново задължение все пак възниква за съответните лица след изменението на обсъжданите разпоредби.**

Действително съгласно Търговския закон на лицата, извършващи управлението на различните видове дружества, се определя възнаграждение. По различни причини в практиката и най-често, когато едноличният собственик е и управител на дружеството, такова възнаграждение не се определя. Едно и също лице извършва дейността по управлението на дружеството, без да назначава други лица в самото дружество, чрез които да се осъществява търговската дейност, като всъщност **осигуряване ще следва да се извършва веднъж като управител и втори път – като самоосигуряващо се лице - за една и същата дейност и то единствено поради обстоятелството, че лицето има различни качества (на управител и самоосигуряващо се лице) и попада в различни кръгове на задължително осигурени лица.** Точно в тези случаи изключително трудно би могло да се извърши разделение на действията, които биха попаднали във функцията на управлението и другите действия, свързани с работата на дружеството изобщо, още повече ако възнаграждение не е уговорено изобщо.

Възникването на задължението за осигуряване е последица от полагането на труд, като във всички случаи по чл. 4, ал. 1, ал. 2, ал. 3, т. 5 и т. 6, чл. 4а от КСО лицата са страни по правоотношения, при които се уговаря и дължи възнаграждение. В чл. 4, ал. 3, т. 2 от КСО е дадена обща формулировка, като само е записано "упражняване на трудова дейност като съдружници в търговски дружества". Упражняването на трудова дейност в конкретния случай от една страна е всяко действие на съдружника, имащо отношение към функционирането на дружеството и извършвано от името и/или за сметка на дружеството - сключване на всякакъв вид договори /не само трудови/, подписване на финансови документи, издаване на разпореждания по организацията на

работата. От друга страна понятието включва и всякакъв вид личен труд, полаган в полза на дружеството. Достатъчен е фактът, че съдружникът е упражнил правото си да представлява/управлява дружеството, за да се счита, че той упражнява трудова дейност, а от това произтича задължението му за осигуряване като съдружник в търговско дружество. Съдружник, който декларира, че не упражнява трудова дейност като такъв в търговското дружество, не следва в никой последващ подаването на декларацията момент да упражни правото да представлява/управлява дружеството, ако не желае да внася осигурителни вноски и на това основание. Единствено участието му в общото събрание /което също взема решения по управлението на дружеството/ не се счита като упражняване на трудова дейност като съдружник.

Считам, че извършеното законодателно изменение (считано от 01.01.2010 г.) на чл. 6, ал. 3 от КСО е чрез въвеждане на задължение именно в такива хипотези осигурителни вноски да се дължат върху минималните прагове за основните икономически дейности и квалификационни групи професии, **дори и когато месечно възнаграждение по договор за управление изобщо не е уговаряно, поради което не е и начислено**. В противен случай би се санирало нарушаването на Търговския закон, който изрично предвижда възмездност на договорите за управление. В този дух е и изменението на чл. 6, ал. 2 от КСО – „Доходът, върху който се дължат осигурителни вноски, включва всички възнаграждения, **включително** начислените и неизплатени или **неначислените** и други доходи от трудова дейност”.

С оглед на последните дадени указания от Изпълнителния директор на НАП – да се събират всички допустими по реда на ДОПК доказателства с оглед преценката дали са дължими или не осигурителни вноски в подобни случаи и липсата на точно и ясно изразена позиция по въпроса, единствено практиката при съставянето на ревизионни актове ще покаже как точно органите по приходите ще прилагат нормите на КСО. Естествено внесените законопроекта за изменение на обсъжданите разпоредби

### **За яснота могат да се разгледат различни примери.**

1. Съдружник, който управлява възмездно по силата на договор за управление, не следва да внася вноски и като самоосигуряващо се лице. Този извод се налага от принципа на по-силното основание - щом управлението се осъществява по договор за управление и лицето е осигурено за всички осигурени рискове за тази си дейност, за същата тази дейност съдружникът не следва да се самоосигурява и то за по-малко осигурени рискове. Изключително трудно би било за органите по приходите да разделят действията по управлението от останалите действия, свързани с функционирането на дружеството. В договора за управление, ако се уговаря възнаграждение, следва подробно да се изпишат всички права и задължения, за да няма спор, че лицето не полага труд в качеството си на съдружник.

2. Съдружник или трето лице, наето по договор за управление, има и трудов или граждански договор с дружеството – за дейност, различна от тази по управлението. Задължението за осигуряване е самостоятелно за всяко едно от правоотношенията - осигуряването се извършва задължително и на двете основания по разпоредбите, отнасящи се за тях.

3. Съдружници, които са и управители, са сключили и други договори – срещу получаване на определено възнаграждение. Ако съдружникът извършва действия,

извън кръга на управлението /този факт следва да бъде подкрепен с писмени доказателства/, за които не получава възнаграждение по договора за управление, той следва да се осигурява и на двете основания.

4. Членовете на органите на управление на търговски дружества /Общо събрание, Надзорен съвет, Съвет на директорите/ погалаат труд по управлението на дружеството по неформални договори.

Не е необходимо да има отделен писмен договор между примерно - членовете на съвета на директорите и лицето, което управлява и представлява съответното дружество /управител, изпълнителен директор или прокурист/. За да се приеме, че договор е сключен, следва да са налице няколко условия:

- лицето е посочено като член на съответния орган на управление;
- да е определено възнаграждение за работата в този орган;
- да са налице доказателства, че лицето е участвало при вземане на решения.

5. Едноличният собственик на едно дружество за дейността по управлението може да сключи сам със себе си граждански договор за управление, в който да се посочи възнаграждение за труда. Липсата на такъв договор обаче не води автоматично до отпадане на задължението за осигуряване като по договор за управление. Ако е получавано възнаграждение се приема, че са налице конклюдентни действия по изявяване волята на лицето, че трудът по управлението на дружеството е овъзмесден. Във всички случаи обаче следва да се установи дали това получено възнаграждение е именно за дейността по управлението или за друга дейност, свързана също с предмета на дружеството.

6. По договор за управление е посочено възнаграждение, което е определяемо в един бъдещ момент – като % от печалбата на дружеството, ако такава се кумулира в края на отчетната година. Реално управителят не получава възнаграждение през годината и поради това следва да се осигурява:

- ако е и съдружник в дружеството – като самоосигуряващо се лице по чл.4, ал.3, т.2 от КСО;
- ако е външно лице – няма задължение за внасяне на осигурителни вноски.

Когато в края на годината възнаграждението се определи по размер и лицето го получи, се формира средномесечен осигурителен доход за периода, през който е упражнявана дейност по управлението.

В заключение – ако за полагания труд по договор за управление не е договорено възнаграждение, въпреки изричните разпоредби на Търговския закон в този смисъл, осигурителни вноски по чл. 4, ал.1, т. 7 от КСО не са дължими. Ако в тази хипотеза лицето е едновременно управител и съдружник, осигурителни вноски ще са дължими на основание чл. 4, ал. 3, т. 2 от КСО – за упражняваната дейност в качеството на съдружник.