

Изх. №20-00-101

03.04.2019 г.

КСО – чл. 5, ал. 1

ЗЗО – чл. 33, ал. 1, т. 3

ЗДДФЛ – чл. 8

ЗКПО – чл. 18

ЗДДС – чл. 82, ал. 2, т. 3

В дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ е постъпило Ваше писмено запитване, прието с вх. №20-00-101/12.03.2019 г., относно прилагането на разпоредбите на **Кодекса за социално осигуряване (КСО), Закона за здравното осигуряване (ЗЗО), Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС).**

Фактическата обстановка, изложена в запитването, е следната:

В „Е.К.“ ЕООД ще бъдат изпратени по реда на чл. 121а, ал. 2, т. 2 от **Кодекса на труда (КТ)** граждани на държави извън Европейския съюз (ЕС) от техните работодатели, които са регистрирани в Република Казахстан (Казахстан) и Обединените Арабски Емирства (ОАЕ). Българското дружество няма да сключва трудови договори с тези лица. Чуждите граждани ще запазят трудовите правоотношения със своите работодатели и ще получават трудовите си възнаграждения от работодателите по банковите си сметки в Казахстан и ОАЕ.

Между „Е.К.“ ЕООД и работодателите на изпратените лица ще бъде сключен договор за предоставяне на услуга (наем на персонал), който е основание за приемане на изпратените лица. Съгласно договора чуждестранните предприятия, които осигуряват временна работа, регистрирани по законодателството на Казахстан и ОАЕ, изпращат свои служители на работа в българското дружество (предприятие ползвател) на територията на Република България. Цената на тази услуга ще бъде заплатена от българското дружество срещу издадена фактура от чуждестранните предприятия.

„Е.К.“ ЕООД в качеството си на местно лице, приемащо на работа изпратените служители от трети държави ще подаде искане до Агенцията по

заетостта за издаване на разрешение за работа по чл. 40, ал. 2, т. 1 от **Закона за трудовата миграция и трудовата мобилност (ЗТМТМ)** за всеки служител.

Във връзка с изложената фактическа обстановка поставяте следните въпроси:

1. Възниква ли задължение за внасяне на осигурителни вноски съгласно КСО и ЗЗО за „Е.К.“ ЕООД по отношение на чуждите граждани, които са изпратени в рамките на предоставяне на услуги на територията на България?

2. Дължат ли се осигурителни вноски (социални и здравни) за чуждите граждани, служители на предприятия, регистрирани по законодателството на Казахстан и ОАЕ и упражняващи трудова дейност на територията на България?

3. Следва ли „Е.К.“ ЕООД да внася данък върху доходите на чуждестранните физически лица за срока на пребиваването им в България?

4. Какви са задълженията във връзка с преките и косвените данъци по договор с предмет „наем на персонал“ сключен между българското дружество (предприятие ползвател) и чуждестранното предприятие, което осигурява временна работа?

Предвид изложената фактическа обстановка, въпросите и относимата към тях нормативна уредба, изразявам следното становище:

По първи въпрос:

Достъпът до пазара на труда и на трудовата заетост на работници – граждани на трети държави в Република България се регулира със ЗТМТМ (обн. ДВ, бр. 33 от 26 април 2016 г.).

На основание чл. 5, ал. 1, т. 2 от ЗТМТМ, на гражданин на трета държава се разрешава достъп до пазара на труда, когато е **командиран или е изпратен в рамките на предоставяне на услуги на територията на Република България**. Условието и редът за допускане на командирани или изпратени работници и служители от трети държави в Република България в рамките на предоставяне на услуги се определя с наредба на Министерския съвет (чл. 5, ал. 3 от закона).

В § 1, т. 8 от допълнителните разпоредби (ДР) на ЗТМТМ е дадено определение за „командиран или изпратен работник или служител в рамките на предоставяне на услуги“. Съгласно цитираната разпоредба, „командиран или изпратен работник или служител в рамките на предоставяне на услуги“ е

работник, гражданин на държава - членка на Европейския съюз (ЕС), или работник - гражданин на трета държава, който в рамките на определен период извършва работа на територията на Република България, определена в трудовия договор с работодател, чието седалище е на територията на друга държава - членка на ЕС, или на трета държава при условията на чл. 121а, ал. 1, т. 2, буква „а“ и ал. 2, т. 2 от **Кодекса на труда (КТ)**.

На основание чл. 121а, ал. 1, т. 2, буква „а“ от КТ, командироване на работници или служители в рамките на предоставяне на услуги е налице, когато работодател, регистриран по законодателството на друга държава – членка на ЕС, държава – страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство (ЕИП), на Конфедерация Швейцария или на трета държава командирова работник или служител на територията на Република България за своя сметка и под свое ръководство въз основа на договор, сключен между работодателя и ползвателя на услугите. Съгласно чл. 121а, ал. 2, т. 2 от същия кодекс, изпращане на работници или служители в рамките на предоставяне на услуги е налице, когато предприятие, което осигурява временна работа, регистрирано по законодателството на друга държава – членка на ЕС, държава – страна по Споразумението за ЕИП, на Конфедерация Швейцария или на трета държава изпраща работник или служител на работа в предприятие ползвател на територията на Република България.

Предприятието, в което са командировани работници или служители в рамките на предоставяне на услуги (ползвателя на услуги) и предприятието, в което са изпратени работници или служители (предприятието ползвател) **нямат качеството на работодатели по смисъла на КТ**.

Съгласно чл. 5, ал. 1 от КСО, „осигурител“ е всяко физическо лице, юридическо лице или неперсонифицирано дружество, както и други организации, които имат задължение по закон да внасят осигурителни вноски за други физически лица. По силата на § 1, т. 15 от ДР на ЗЗО, „осигуряващ“ е физическо или юридическо лице, което плаща изцяло или частично здравноосигурителна вноска или премия за трето лице.

Видно от цитираните разпоредби, задължението за внасяне на задължителните осигурителни вноски (социални и здравни) е на лицата, които са осигурители по смисъла на КСО, респективно осигуряващи по ЗЗО. „Е.К.“ ЕООД не е осигурител по смисъла на чл. 5, ал. 1 от КСО, респективно осигуряващ по смисъла на ЗЗО, за изпратените служители по силата на договора за предоставяне на услуга

(наем на персонал) и **няма задължение да внася задължителни осигурителни вноски за въпросните лица.**

По втори въпрос:

Спрямо гражданите на трети държави, полагащи труда си на територията на Република България, които не попадат в персоналният обхват на регламентите за координация на системите за социална сигурност на държавите – членки на ЕС, се прилага съответното национално законодателство, ако не е предвидено друго в спогодба или договор за социална сигурност по която Република България е страна.

Доколкото Република България няма сключена спогодба/договор с Казахстан и с ОАЕ в областта на социалната сигурност и предвид обстоятелството, че чуждите граждани, изпратени в българското дружество са сключили трудови договори и получават трудови възнаграждения от предприятия, регистрирани в Казахстан и ОАЕ, които не развиват дейност на територията на страната и нямат регистрирано търговско представителство или клон в България по смисъла на чл. 24 от **Закона за насърчаване на инвестициите (ЗНИ)**, тези предприятия не могат да бъдат определени като осигурители и задължени лица по смисъла на чл. 14 от **Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)**, следователно няма правно основание да удържат и внасят задължителни осигурителни вноски.

Кръгът на лицата, подлежащи на задължително здравно осигуряване в Националната здравноосигурителна каса (НЗОК) е определен в чл. 33 от ЗЗО.

Съгласно чл. 33, ал. 1, т. 3 от ЗЗО, задължително осигурени в НЗОК са **чуждите граждани** или лицата без гражданство, **на които е разрешено дългосрочно или постоянно пребиваване в Република България**, освен ако е предвидено друго в международен договор, по който Република България е страна. Задължението за осигуряване на тези лица възниква от датата на получаване на разрешението за дългосрочно или постоянно пребиваване в Република България (аргумент чл. 34, ал. 1, т. 2 от ЗЗО).

За чуждите граждани, които краткосрочно и продължително пребивават в страната, здравноосигурителна вноска не се дължи.

Съгласно текста на чл. 40, ал. 1 от ЗТМТМ, изпълнителният директор на Агенцията по заетостта издава разрешение за работа по искане на местното лице, приемащо на работа изпратен работник или служител от трета държава, въз

основа на което Министерството на вътрешните работи издава разрешение за **продължително пребиваване** съгласно чл. 24, ал. 1, т. 1 от ЗЧРБ.

Както бе посочено по-горе Република България няма сключен договор с Казахстан и ОАЕ в областта на социалната сигурност и предвид това, че чуждите граждани са с разрешение за продължително пребиваване в страната, те не попадат в кръга на осигурените лица по чл. 33, ал. 1, т. 3 от ЗЗО.

По трети въпрос:

Видно от изложеното в запитването, предмет на договорите, които ще бъдат сключени с работодателите на чуждестранните физически лица, ще е предоставянето на услуга на „Е.К.“ ЕООД – „наем на персонал“. С оглед спецификата на този вид договори, данъчното третиране по реда на ЗДДФЛ е, както следва:

Съгласно чл. 2 от ЗДДФЛ обект на облагане с данък са доходите на местните и чуждестранни физически лица. В съответствие с чл. 3 от същия закон данъчно задължените лица са:

- местните и чуждестранните физически лица, които са носители на задължението за данъци по този закон (т. 1);
- местните и чуждестранните лица, задължени да удържат и внасят данъци по този закон (т. 2).

Местните физически лица са носители на данъчни задължения за придобити доходи от източници в Република България и в чужбина (чл. 6 от ЗДДФЛ). **Чуждестранните физически лица са носители на задължението за данъци за придобити доходи от източници в Република България** (чл. 7 от ЗДДФЛ).

Доходите от източници от Република България са изброени изчерпателно в чл. 8 от ЗДДФЛ. Съгласно чл. 8, ал. 2 и 12 от ЗДДФЛ **доходите от труд, положен на територията на Република България, или от услуги, извършени на територията на Република България, са от източник в Република България, като при определяне на източника на доход мястото на изплащане на същия не се взема предвид.**

Следователно всяко чуждестранно физическо лице е носител на данъчни задължения по реда на ЗДДФЛ за доходите от труд, положен на територията на Република България.

В конкретния случай източникът на доходите на чуждестранните физически лица е трудово правоотношение, тъй като по смисъла на §1, т. 26, буква „ж“ от ДР от ЗДДФЛ „трудови правоотношения“ са и правоотношенията между работодател и българско или чуждестранно физическо лице, когато тези правоотношения се установяват по договор за предоставяне на персонал между работодателя и трето лице.

За целите на ЗДДФЛ **„работодател“ е всяко местно лице**, чуждестранно лице, извършващо дейност чрез място на стопанска дейност или определена база на територията на страната, както и търговско представителство по ЗНИ, което наема физически лица по трудови правоотношения или е **страна по договор за предоставяне на персонал от чуждестранно лице** (§1, т. 27, буква „а“ от ДР на ЗДДФЛ).

Следователно, в качеството си на работодател по смисъла на ЗДДФЛ, „Е.К.“ ЕООД е задължено да удържа и внася данъци по този закон (чл. 3, т. 2 от ЗДДФЛ). В случаите на „предоставяне на персонал“ е налице заплащане на трудовите възнаграждения чрез трето лице, но това обстоятелство не освобождава работодателя от задълженията му както относно определянето, удържането и внасянето на данъка, така и относно декларирането на данни и обстоятелства за доходите и данъците на съответните работници/служители.

Във връзка с поставения въпрос е необходимо да имате предвид, че съгласно чл. 75 от ЗДДФЛ, когато в данъчна спогодба или в друг международен договор, ратифициран от Република България, обнародван и влязъл в сила, се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на този закон, прилагат се разпоредбите на съответната данъчна спогодба или договор. Между правителството на Република България и правителството на Република Казахстан има сключена **Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане на доходите и имуществото (СИДДО)**. Между правителството на Република България и правителството на Обединените арабски емирства също има сключена СИДДО, поради което, доколкото имате въпроси по прилагането на съответната СИДДО, следва да адресирате запитването си до дирекция СИДДО при ЦУ на НАП - гр. София 1000, бул. „Княз Ал. Дондуков“ №52.

По четвърти въпрос:

По прилагането на ЗКПО:

Приходите и разходите, реализирани в резултат на сключен договор за предоставяне на персонал нямат специално третиране по реда на ЗКПО.

Отчитането на разходите (в т.ч. разходи за наем за персонал), респективно приходите от стопански операции в счетоводството на предприятието, следва да бъде съобразено със счетоводното законодателство, към което препращат и разпоредбите на чл. 18, чл. 77 и чл. 78 от ЗКПО. Сделките от стопански операции, следва да се идентифицират в съответствие с тяхното съдържание, същност и икономическа реалност, в съответствие с основните принципи за признаване и оценяване на позициите, които се представят във финансовите отчети на предприятията.

В този смисъл, относно начислените счетоводни разходи за нает персонал от дружеството, което се явява ползвател на услугата са приложими общите изисквания на ЗКПО. Разходите са данъчно признати при следните условия:

- да са документално обосновани по смисъла на чл. 10 от закона;
- свързани са с дейността на дружеството, относими са към отчетния период, за който е намален финансовия резултат;
- не попадат в хипотеза на отклонение от данъчно облагане по смисъла на глава четвърта от ЗКПО и/ или на скрито разпределение на печалба съгласно § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО.

Следователно **разходите на българско предприятие - ползвател се признават за данъчни цели при условие, че договорът е реален** стойностните му параметри не се отклоняват от обичайните и отчетените разходи са документално обосновани.

Доходите по договор за предоставяне на персонал не са сред посочените в чл. 12 от ЗКПО и следователно не подлежат на облагане с данък при източника.

Договорените суми се изплащат в пълен размер на чуждестранното лице и не се декларират в специалната декларация по чл. 201 от ЗКПО.

По прилагането на ЗДДС:

От гледна точка на ЗДДС предоставянето на персонал се определя като доставка на услуга по смисъла на чл. 9, ал. 1 във връзка с чл. 8 от същия закон.

Тъй като в случая получателят на услугата е данъчно задължено лице, установено на територията на страната, то мястото на изпълнение на доставката се определя по правилото на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС и това е територията на България.

При положение, че **доставчикът на услугата** е данъчно задължено лице, което не е установено на територията на България, по силата на чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС **българското дружество**, в качеството му на **получател на услугата** се определя като **лице платец на данъка**.

За получената услуга за българското дружество възниква задължение за начисляване на данъка, за което е нужно съставянето на протокол, съдържащ реквизитите по чл. 117, ал. 2 от ЗДДС. Протоколът следва да се издаде в 15-дневен срок от датата, на която данъкът е станал изискуем - 15 дневен срок:

- от датата на данъчното събитие или
- от дата на авансовото плащане.

По общото правило на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС данъчното събитие възниква на датата, на която услугата е завършена. Но тъй като обикновено услугите, имащи за предмет предоставяне на персонал са с продължително изпълнение, то следва да бъде съобразена разпоредбата на чл. 25, ал. 4 от ЗДДС. По силата на тази разпоредба при доставки с периодично или непрекъснато изпълнение, всеки период, за който е уговорено плащане се определя като отделно данъчно събитие, възникващо на датата, на която плащането е станало дължимо.

Данъчната основа на доставката се определя в размер на уговореното възнаграждение, дължимо на доставчика на услугата (чл. 26, ал. 2 от ЗДДС).

Тъй като услугата по предоставяне на персонал не попада в обхвата на освободените доставки по глава четвърта от ЗДДС, както и в обхвата на доставките, подлежащи на облагане с нулева ставка на данъка, върху определената данъчна основа следва да бъде начислен ДДС, прилагайки данъчна ставка 20 на сто.

Настоящото становище е принципно и е въз основа на изложената в запитването фактическа обстановка. В случаите, когато в производство, възложено по реда на ДОПК, се установи фактическа обстановка различна от посочената, Вие не може да се позовавате на разпоредбата на чл. 17, ал. 3 от ДОПК.