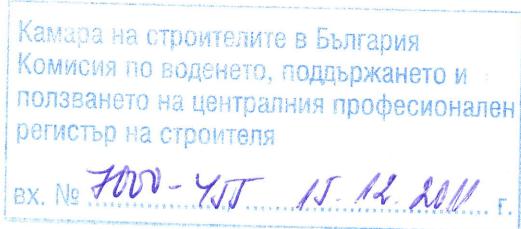




НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

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

Изх. № 92-00-307
Дата: 15.12.2011 г.



ДО
ДОЦ. Д-Р ИНЖ. Г. ЛИНКОВ
КАМАРА НА СТРОИТЕЛИТЕ В БЪЛГАРИЯ
На Ваш изх. № 28-136 от 30.03.2011 г.

УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН ЛИНКОВ,

По повод Ваше писмо, постъпило в Централно управление на Националната агенция за приходите, заведено с вх. № 92-00-307/01.04.2011 г., относно данъчно-осигурително третиране на т. нар. договори за осигуряване на персонал Ви уведомявам, че в тази връзка на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от ЗНАП има издадено становище на Изпълнителния директор на НАП с № 24-00-9 от 18.04.2008 г., копие от което Ви изпращам. Същото може да намерите и на интернет страницата на НАП на адрес: www.nap.bg.

Приложение: съгласно текста.

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ:

/КРАСИМИР СТЕФАНОВ/





МИНИСТЕРСТВО ПА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

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

до

ДИРЕКЦИЯ „ОУИ“ гр.

ТЕРИТОРИАЛНА ДИРЕКЦИЯ НА НАП
гр.

24/04/05
**Относно: данъчното облагане и задължителното осигуряване при т. нар.
договори за осигуряване на персонал**

На основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от ЗПДП и във връзка с множество запитвания от страна на задължени лица и органи по приходите и с оглед уеднаквяване практиката на органите по приходите относно данъчното третиране и внасящето на осигурителни вноски при сключени трудови договори с едно лице, когато труда се полага за друго лице, изразявам следното становище:

I. Характерни особености и правна уредба на договорите за осигуряване на персонал

В практиката не са рядко срещани случаите, при които едно лице "представя" свои работници или служители на друго лице с оглед полагане на труд от страна на тези работници и служители за лицето, на което те се предоставят. За тази услуга, обикновено наричана предоставяне на персонал, лицето, на което се предоставя персонал, заплаща на лицето, което предоставя персонал, цена на услугата. Обикновено цената включва размера на трудовите възнаграждения на предоставения персонал, дължимите осигурителни вноски за сметка на осигурителя, допълнителни суми, ако са дължими такива към работниците или служителите, както и калкулирана печалба.

1. Когато български работодател предоставя работници или служители на друго лице (местно или чуждестранно).

В тези случаи, доколкото е палице трудово правоотношение с българско предприятие, приложението ще намерят както разноредбите на Кодекса на труда така и тези на Закона за здравословни и безопасни условия на труд.

Выреки, че работниците и служителите полагат труд, контролиран от лицето, на което е предоставен персонал, същите запазват трудовите си правоотношения с първоначалния си работодател, а именно лицето, което предоставя персонал, като получават заплатата си при условията и в размера, съгласно трудовите им договори,

сключени с последния. Лицето, на което се предоставя персонал, не става работодател по смисъла на КТ на така полагащите за него труд работници и служители.

Независимо, че липса изрична уредба на т. нар. "триъгълни" трудови правоотношения в Кодекса на труда, следва да се обърне внимание, че така договорени правоотношения за предоставяне на персонал са обичайна етапанска практика и същите не противоречат на закона, включително, когато по отношение на трудово правните отношения е приложимо българското законодателство. Аргументи в тази насока се съдържат в Закона за здравословни и безопасни условия на труда. Където за пръв път в законодателството ни се използват две нови понятия – "предприятие, което осигурява временна застост" и "юридически и физически лица – предприятия, които ползват работещи, предоставени им от предприятие, което осигурява временна застост". Съгласно § 1, т. 10 от Допълнителните разпоредби на същия закон, предприятие, което осигурява временна застост, с юридическо или физическо лице, което наема работещи с оглед предоставянето им на други физически или юридически лица за извършване на възложена от тях работа. С други думи законы допуска един работодател да склучи трудови договори с работници или служители, които няма да полагат труд за него, а ще извършват работа, възложена им от другого, като се допуска особен начин на уреждане на правоотношенията относно мястото на полагане на труда, възлагането на работата и нейния характер.

Допълнителен аргумент в тази насока се съдържа в чл. 120, ал. 2 от КТ, съгласно която разпоредба без съгласието на работника или служителя работодателят може да му възлага да извърши временно друга работа в същото или в друго предприятие, но в същото населено място. Това право на работодателя е ограничено, доколкото преместването не може да бъде за по-дълъг период от 45 календарни дни през една календарна година, а и същото следва да е обусловено от производствена необходимост или престой. По аргумент за противното при наличие на съгласие от страна на работника не съществува законова пречка да му се възлага извършването на работа в друго предприятие, включително в друго населено място, без това да е обусловено от производствена необходимост или да е в рамките на законово определения период от време.

Както вече бе посочено, лицето, за което на практика се извърши полагането на труда, не става работодател по смисъла на КТ на наетото лице. Този извод се налага от даденото определение за предприятие, което осигурява временна застост – това е юридическо или физическо лице, което наема работници, които няма да полагат труд за него, а за трето лице – предприятие, което ползва работника или служителя. Този извод се налага и по аргумент от чл. 123 от КТ, в който са изчерпателно изброени случаите, в които се запазва трудовото правоотношение, по съ изменя работодателя по него като страна, като обсъжданият случай не е включен в това изброяване.

От друга страна, в чл. 7, ал. 2, т. 2 от Наредба № 5/ 2006 г. на Министерството на труда и социалната политика /ДВ, бр.43/2006 г./, приемата по законова делегация от ЗЗБУТ, изрично е въведено задължение за предприятието, осигурявано временная застост, при склучването на трудовия договор с лице, което ще работи за другото, в договора да фигурира клуза за работното място и неговата специфична характеристика, професионалните рискове и необходимата професионална квалификация на работника. Включването на такава изрична клуза е задължително условие, свързано с реквизитите на трудовия договор, представляващи неговата форма, императивно определена от КТ /чл. 66, ал. 1, т. 1 и т.2 от КТ/. Следва да се има предвид обаче, че такова задължение е въведено с влизането в сила на Наредба № 5/ 2006 г. До приемането на тази наредба всяко изменение на основния трудов договор е следвало да се става на основание чл. 119 от КТ – по взаимно съгласие на страните, извършено писмено.

Двете предприятия – работодателя и лицето, за което лицата ще пресирият работна сила, обикновено оформят правоотношенията си с писмен договор. Отделните клаузи от договорите, свързани с полагането на труда (предоставяне на персонал), сключени между предприятие, което осигурява персонал и предприятие, което ползва работниците, ще бъдат действителни, ако са изпълнени условията за валидност на трудовото правоотношение относно мястото на полагане на труда и характера на работата по него.

2. Когато място лице, чуждестранно лице, извършило дейност чрез място на стопанска дейност или определена база на територията на страната, както и търговско представителство по Закона за насърчаване на инвестициите са страна като получател по договор за предоставяне на персонал с чуждестранно лице.

В този случай приемащото предприятие отново не може да се разглежда като работодател по смисъла на КТ. Независимо от това обаче, по силата на т. 27 от Допълнителните разпоредби на ЗДДФЛ, в сила от 01.01.2008 г. то се счита за работодател за целите на този закон. Съгласно т. 26, б. "ж" от Допълнителните разпоредби на ЗДДФЛ за данъчни цели е налице трудово правоотношение между приемащото работници лице и съответните физически лица. Така посочените разпоредби са още един допълнителен аргумент, че договорите за предоставяне на персонал не противоречат на закона и следва да се разглеждат като обичайна търговска практика.

II. Разграничаване от други видове договори

С оглед посоченото докук възниква необходимостта от разграничаване на договорите за предоставяне на персонал от други видове правоотношения, при които едно лице извършва определени услуги за друго лице.

При пренасянето относно наличието на хипотеза за предоставянето на персонал следва да се съобразяват всички факти и обстоятелства на конкретния случай, като най-общо критериите биха могли да бъдат: от една страна упражняван контрол върху изпълнението на трудовите задължения (поставяне на ежедневни задачи, определяне на конкретния характер на работата в рамките на длъжностната характеристика, отчетност и т. н.) от лицето, на което се предоставя персонал и от друга страна настъпване на непосредствения резултат от пресираната работна сила на предоставения персонал в патrimonиума също така на лицето, на което е предоставен персонал. Иначе казано чрез така предоставения персонал получателят извършива своята собствена дейност. В този смисъл извършенияте чрез предоставения персонал дейности се считат за извършени от лицето, къто е получател на услугата за предоставяне на персонал. Ако посочените критерии не са изпълнени не следва да се приема, че е налице хипотеза за предоставяне на персонал. В случай, че клиентът получава резултат определена извършена работа, която е осъществена от доставчика чрез наемане на лица (по същия начин това може да се реализира и чрез подизпълнители по граждански договори), е налице извършване на някакъв друг вид услуга (например консултантска, посредническа, инсталация, монтаж, обучение и т.н.).

III. Правни последици по отношение на данъчното облагане и задължителното осигуряване.

1. Някои особености при данъчно третиране по реда на ЗДДС

В случаите, когато страна по договор за предоставяне на персонал като получател е чуждестранно лице, чрез така предоставен персонал е възможно да се извършват доставки по смисъла на ЗДДС с място на изпълнение на територията на

страната, включително чрез постоянен обект по смисъла на § 1, т. 10 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС.

Общото правило за определяне мястото на изпълнение на доставки на услуги, приложимо и по отношение на предоставянето на персонал, е разпоредбата на чл. 21, ал. 1 от ЗДДС, т.е. мястото на изпълнение е там, където е установен доставчикът или постоянният му обект, от който се извършва доставката.

Изключение от това общо правило се съдържа в разпоредбата на чл. 21, ал. 3, т. 1 и т. 2, б. „е“ от ЗДДС, съгласно която мястото на изпълнение на доставката е предмет предоставяне на персонал е мястото, където се намира седалището или постоянноят обект на получателя, откъдето същият извършва независима икономическа дейност, когато получателят е лице, установено извън ЕС или е данъчно задължено лице (лице, извършващо независима икономическа дейност), установено в държава-членка, различна от държавата-членка, в която е установен доставчика. В този смисъл следва да се обърне внимание, че ако получателят на услугата е данъчно задължено лице, установено в друга държава – членка или лице, установено в трета страна и същевременно разполага с постоянно обект на територията на страната, определящо за мястото на изпълнение на доставката за персонал е обстоятелството за целите на икономическата дейност на кое от двете места на установеност е предназначен персоналът. Ако услугата се предоставя за постоянно обект на територията на страната, мястото на изпълнение ще е на територията на страната.

При прилагането на чл. 21, ал. 3, т. 1 и т. 2, б. „е“ от ЗДДС във връзка с чл. 82 от ЗДДС следва да се обърне внимание, че доколи доставчикът (лицето, което предоставя персонал) да е регистрирано по ЗДДС лице, ако същият е лице, установено в друга държава-членка или в трета страна и доставката не е извършена в рамките на неговата независима икономическа дейност на територията на страната, включително чрез постоянно обект, то съгласно чл. 82, ал. 2, т. 2 от ЗДДС данъкът е изискус от получателя.

2. Някои особености при данъчното третиране по реда на ЗКПО

По начало начислените счетоводни разходи от лицето, което се явява потребител на услугата, във връзка с предоставянето на персонал се признават за данъчни цели, освен ако не е налице някоя от хипотезите на ЗКПО, при която определени счетоводни разходи не са признати за данъчни цели.

Следва да се обърне особено внимание на обстоятелството, че ако чуждестранно лице, получател по услуга за предоставяне на персонал, възлага на работниците или служителите работа, за изпълнението на която се полага труд на територията на страната, следва да се извърши конкретна преценка, дали при осъществяването на дейността чрез този персонал не се покриват критериите за възникване на място на стопанска дейност на територията на страната. Освен приложението на § 1, т. 5 Допълнителните разпоредби на ДОПК следва да се имат предвид и евентуално приложимите разпоредби на СИДДО, по които Република България е страна.

Същевременно следва да се има предвид, че когато чуждестранно лице предоставя персонал, поради факта, че резултатите от положения от персонала труд възникват директно в патrimониума на приемашлото го лице, не е възможно предоставящото го чуждестранно лице да формира място на стопанска дейност в България чрез действията на така предоставения персонал.

3. Някои особености при данъчното третиране по реда на ЗДДФЛ

Когато лицето, предоставяно персонал е работодател по смисъла на К1, същият има всички задължения за удържане и внасяне на данък съгласно ЗДДФЛ, независимо от факта, че работниците и служителите полагат труд за друго лице (получателя на

услугата по договора за предоставяне на персонал). В този случай работодателят е задължен да определя, удържа и внася данъка върху доходите по трудови правоотношения, каквито безспорно ще бъдат правоотношенията с неговите работници и служители.

Особено внимание следва да се обърне на изменението на § 1 т. 26 и 27 от Допълнителните разпоредби на ЗДДФЛ, в сила от 01.01.2008 г., съгласно които за работодател се смята лицето, получател по услугата за предоставяне на персонал, когато са налице следните условия: получателят на услугата е местно лице, чуждестранно лице чрез място на стопанска дейност на територията на страната или търговско представителство по Закона на наследстване на инвестиции, а доставчик по услугата е чуждестранно лице. Същевременно доходът на работниците и служителите е от източник в страната, когато трудът се полага на територията на страната (ч.1.8, ал.2 от ЗДДФЛ). Източникът на дохода е от трудово правоотношение, съгласно § 1, т. 26, б. "ж" от Допълнителните разпоредби на закона. Доколкото чуждестранното лице, наело работниците, не е работодател по смисъла на § 1, т. 27, предложение първо от Допълнителните разпоредби на ЗДДФЛ и не е задължен да удържа и внася данък върху изплащаните възнаграждения, подлежащи на данъчно облагане по реда на ЗДДФЛ, задължението за удържане и внасяне на данъка е за лицето, получател по договора за предоставяне на персонал, тъй като същият се явява работодател съгласно предложение второ на същата разпоредба.

Облагаемият доход от трудови правоотношения включва трудовото възнаграждение и всички други плащания в пари и/или в натура от работодателя или за сметка на работодателя с изключение на доходите, посочени в чл. 24, ал. 2 от ЗДДФЛ.

4. Някои особености по отношение на задълженията за задължителни осигурителни височки

Когато предоставянето на персонал е свързано с международен елемент, приложение могат да намерят координиращите разпоредби на Регламент на Съвета (ЕИО) 1408/71 за прилагането на схеми за социална сигурност на наети лица, самостоятелно застъпи лица и членовете на техните семейства, които се движат в общността. Този регламент е приложим спрямо наети, самостоятелно застъпи лица, както и за членовете на техните семейства, които са или са били субекти на законодателството на една или повече държави-членки и са граждани на една от държавите-членки, или които са лица без гражданство или бежанци, които постоянно пребивават на територията на една от държавите-членки и е налице елемент на движение с пресичане на граници, обхващащо най-малко две държави-членки на Европейския съюз/ Европейското икономическо пространство.

Ако лицата, които попадат в персоналния обхват на регламента, са в трудово правни отношения с чуждестранно предприятие и бъдат командирани в Република България при условията на чл. 14, ал. 1 на Регламент на Съвета (ЕИО) 1408/71г., ще са подчинени на законодателството на страната, от която са командирани. Тези лица следва да се снабдят с удостоверение относно приложимото законодателство (формулар Е 101) от компетентната институция на държавата-членка, чието законодателство ще остане приложимо за тях.

В контекста на горенитираната разпоредба на Регламента, лице, което е наето на работа на територията на държава-членка от предприятие "*в което то обичайно работи*" се счита за командирано, когато е изпратено от това предприятие на територията на друга държава-членка, за да извърши работа там "*за въпросното предприятие*" и "*при условие, че очакваната продължителност на въпросната работа не превишава 12 месеца*" и че то не е изпратено да замести друго лице, чийто срок на изпрандане е изтекъл.

В съответствие с решението на Съда на ЕО и с Решение 181/13.12.2000 г. на Административната комисия на Европейските общини за социална сигурност на работниците-мигранти е присто, че тези определени условия трябва да се считат налице там, където има или продължава да съществува по време на целия период на изпращането **пряка връзка** между изпращащото предприятие и изпратения работник и е налице връзка между командироващото предприятие и държавата-членка, в която то е установено.

Следователно решаващо условие за прилагане на чл. 14, ал. 1 от Регламента е наличието на пряка връзка между предприятието и работника, който то наема. За да се установи дали такава връзка продължава да съществува, следва да се вземат предвид редица елементи на трудовото правоотношение, включително отговорността за наемането на работа, трудовия договор, уволняването, властта за определяне на характера на работата.

Предвид решението на Съда на Европейската общност пряка връзка е налице, когато работникът продължава да бъде подвластен на предприятието, което го е командирало.

Друго решаващо условие за прилагане на чл. 14, ал. 1 от Регламент на Съвета (ЕИО) 1408/71 е наличието на връзки между предприятието и държавата-членка, в която то е установено. Следователно, възможността за командиране следва да се ограничи единствено до предприятия, които **обичайно осъществяват стопанска си дейност** на територията на държавата-членка, в която са установени. За да се определи дали дадено предприятие обичайно извърши съществени дейности на територията на държавата-членка, в която е установено, компетентната институция във въпросната държава-членка разглежда всички критерии, характеризиращи дейността, осъществявана от това предприятие. В Решение 181 на Административната комисия са посочени примерни критерии, на базата на които може да се извърши тазиоценка, отчитайки във всеки конкретен случай характера на осъществяваната стопанска дейност.

Предвид горното, предприятие, което се занимава с чисто вътрешни управлениски дейности в държавата-членка, в която е установено и командира работници на територията на друга държава-членка, не може да се използва на разпоредбите на член 14, ал. 1 от Регламент на Съвета (ЕИО) № 1408/71.

Ако в хипотезата на предоставяне на персонал отношенията между двете дружества са уредени така, че пряката връзка между предприятието, осигуряващо персонал и командированите лица бъде прекъсната, няма да е налице едно от условията за прилагането на чл. 14, ал. 1 на Регламента и спрямо тези лица не бъде приложимо осигурителното законодателство на държавата по месторабота (чл. 13 от Регламент (ЕИО) 1408/71).

Съгласно решение 181 от 13 декември 2000 г. на Административната комисия на Европейските общини за социална сигурност на работниците-мигранти, ако командированият работник бъде поставен на разположение на друго предприятие, повече не може да има никаква гаранция за поддръжане на пряката връзка. Следователно осигуряването на персонал в общия случай не предполага приложението на разпоредбите за командиране на наеми и самостоятелно застъпи лица, работещи временно извън компетентната държава.

Предвид горното, спрямо чуждестранни работници или служители, полагащи труд на територията на страната в хипотеза на осигуряване на персонал, по начало ще е приложимо българското осигурително законодателство, съответно по отношение на работници и служители, полагащи труд на територията на друга държава-членка в хипотеза на осигуряване на персонал, не е допустимо издаването на Удостоверение

относно приложимото законодателство (формулар Е 101). При констатиране линсата на някое от условията, предвидени в разпоредбата на чл. 14, ал. 1 от Регламента или наличието на други обстоятелства, налагащи прилагането на друга разпоредба от регламента, която води до промяна на приложимото законодателство спрямо определено лице, компетентните органи по приходите извършват конкретна претенка за предприемане на действия за уведомяване за това институцията, издала формулар Е 101 с оглед отправяне на искане за отглеждане на същото.

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ

/МАРИЯ МУРГИНА/