

**ОБЛАГАНЕ НА ДОХОДИ ОТ ТРУДОВИ ПРАВООТНОШЕНИЯ  
СЪГЛАСНО СКЛЮЧЕНИТЕ ОТ БЪЛГАРИЯ СПОГОДБИ ЗА  
ИЗБЯГВАНЕ НА ДВОЙНО ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ**

*Анелия Татарова*

*Адвокат по данъчно право*

*Адвокатска кантора „Татарова“*

<b>Ключови думи:</b>	<b>Резюме</b>
Доходи от трудово правоотношение СИДДО	<i>Целта на настоящата статия е да даде практически насоки на българските физически лица, които работят в чужбина, или чуждестранни физически лица, които полагат труд в България, както и на техните работодатели по отношение на данъчното облагане на доходи от трудово правоотношение съгласно сключените от България спогодби за избягване на двойното данъчно облагане.</i>

### **I. Общи разпоредби по българското законодателство**

Съгласно българското законодателство доходи от трудово правоотношение, получени от полагането на труд на българска територия, се считат за доходи с източник в България. Такъв трудов доход, придобит от чуждестранни физически лица, подлежи на облагане с 10% данък.

В общия случай България облага доходите от трудово правоотношение, придобити от чуждестранни физически лица, на база принципа на удържане при източника, т.е. платецът има задължение да удържи, плати и декларира данъка.

### **II. Международно двойно данъчно облагане и данъчни спогодби**

Получателят на доход от трудово правоотношение е субект на облагане върху световния си доход в държавата, в която той е местно лице за данъчни цели (държава на местното лице), независимо дали доходът произлиза от тази държава или от чужбина. От друга страна, държавата, в която се полага трудът (държава на източника), също облага дохода от трудово правоотношение.

Така доходът от трудово правоотношение се облага едновременно от държавата на източника и от държавата на местното лице. Тъй като двойното данъчно облагане има негативен ефект върху трансграничното полагане на труд, повечето държави целят да го намалят или елиминират чрез спогодби за двойно данъчно облагане.

При преговорите за сключване на спогодби България обикновено се придържа към модела на данъчната конвенция <sup>1</sup> на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР)<sup>2</sup>, включително чл. 15 (Доход

<sup>1</sup> Спогодбата на България със САЩ следва модела на САЩ.

<sup>2</sup> България не е държава-членка на ОИСР.

от труд). Българските органи по приходите и съдилищата прилагат коментарите към модел-конвенцията на ОИСР при тълкуване на дадена спогодба.

Тази статия разглежда единствено доходи от трудово правоотношение, попадащи под правилата на чл. 15 от конвенцията. Тя не разглежда възнаграждения на директори, артисти и спортисти, учащи, пенсии или за административни услуги.

### **III. Анализ на българските спогодби**

България има 68 спогодби с европейски държави (включително и държавите-членки на ЕС), Азия, Северна Америка и Африка (Таблица 1). Спогодба с Йемен се очаква да влезе в сила.

Повечето от българските партньори по спогодбите (36 от 68 спогодби) са от Европа. Това включва всички държави-членки на ЕС, а така също и партньори на ЕС, които не са държави-членки, като Швейцария и Норвегия.

България има сключени спогодби с 25 държави в Азия и е една от малкото държави в ЕС, имаща действащи спогодби с голяма част от бившите съветски републики. Това прави България привлекателна дестинация за служители от Средния Изток и Азия.

<b>Таблица 1. Географско разположение на договарящата държава</b>	
<b>Континент</b>	<b>Страна по спогодбата</b>
Африка	Алжир, Египет, Зимбабве, Мароко, Южна Африка
Азия	Азербайджан, Бахрейн, Виетнам, Грузия, Израел, Индия, Индонезия, Иран, Йордания, Казахстан, Катар, Китай, Кувейт, Ливан, Монголия, ОАЕ, Русия, Северна Корея, Сингапур, Сирия, Тайланд, Турция, Узбекистан, Южна Корея, Япония
Европа	Австрия, Албания, Армения, Беларус, Белгия, Великобритания, Германия, Гърция, Дания, Естония, Ирландия, Испания, Италия, Кипър, Латвия, Литва, Люксембург, Македония, Малта, Молдова, Норвегия <sup>3</sup> , Полша, Португалия, Румъния <sup>4</sup> , Словакия, Словения, Украйна, Унгария, Финландия, Франция, Холандия <sup>5</sup> , Хърватска, Чехия, Швейцария, Швеция, Югославия <sup>6</sup>
Северна Америка	Канада и САЩ

<sup>3</sup> Очаква се влизането в сила на нова спогодба.

<sup>4</sup> Към момента се водят преговори за подновяването на спогодбата.

<sup>5</sup> Към момента се водят преговори за нова спогодба.

<sup>6</sup> Според информацията, с която разполагаме, спогодбата е приложима за Сърбия и Черна гора.

Тази статия следва структурата на чл. 15 от конвенцията: алинея 1 от него урежда общото правило за облагане на доходи от трудово правоотношение; алинея 2 – изключение от общото правило; алинея 3 – полагане на труд в сферата на международния транспорт.

#### А. Общо правило

Всички български спогодби имплементират общото правило на конвенцията, съгласно което доходът от трудово правоотношение се облага само в държавата, на която служителят е местно лице, освен ако трудът е положен на територията на другата държава. В този случай последната държава има право да обложи дохода от трудово правоотношение.

Съгласно спогодбите с Норвегия и Финландия всеки доход от „зависим труд” се облага по чл. 15 от конвенцията, което разширява обхвата му на приложение.

#### В. Изключение от общото правило

Повечето от спогодбите преповтарят правилото на чл. 15, ал. 2 от конвенцията. То предвижда облагане на трудов доход само в държавата, на която служителят е местно лице, независимо от факта, че трудът се полага в другата държава, ако предвидените три условия (период на престой, статут на работодателя и липса на място на стопанска дейност) са налице кумулативно.

Спогодбата с Малта изобщо не урежда изключението от общото правило.

Също така, налице са следните разлики с конвенцията по повод условието за престой на служителя в държавата на източника за период не повече от 183 дни на всеки 12 месеца, които започват или приключват в дадената данъчна година:

- при спогодбите с Армения, Беларус, Грузия, Мароко, Норвегия, Полша, Португалия, Румъния, Сингапур, Украйна и Унгария фразата *„които започват или приключват в съответната финансова година”* липсва;
- спогодбите с Белгия, Гърция, Зимбабве, Индонезия, Испания, Италия, Испания, Обединеното Кралство, Франция, Швейцария, Южна Корея и Япония изискват *„да не се надвишава периодът от 183 дни в съответната финансова година”*;
- спогодбите с Дания, Китай, Люксембург, Русия и Турция изискват *„да не се превишава периодът от 183 дни в съответната календарна година”*;
- спогодбата с Индия изисква *„да не се превишават 183 дни в съответната предходна година или годината, когато е получен доходът”*.

Спогодбата с Чехия урежда специални правила за изчисляване на периода от 183 дни. Също така определя и термина „работодател”.

Спогодбата с Германия не допуска прилагането на изключението от общото правило, когато трудът е положен при наемане на професионална работна сила.

### С. Полагане на труд в международния транспорт

Повечето отклонения от чл. 15 от конвенцията са в разпоредбата, която се отнася до полагането на труд в международния транспорт.

Единствената българска спогодба, която напълно възпроизвежда нормата на ал. 3 на чл. 15 от конвенцията, е тази с Белгия.

Никоя от спогодбите, с изключение на тези с Белгия и Швейцария, не урежда хипотезата на доход от полагане на труд на борда на лодка, която осъществява транспорт във вътрешни води.

Спогодбите с Австрия, Беларус, Германия, Израел, Словакия, Хърватска и Югославия изрично посочват, че разпоредбите по повод труд на борда на кораб се отнася както до морски кораби, така и до кораби, които плават по плавателни канали.

18 спогодби предвиждат, че правилата за облагане на трудов доход в международния транспорт се прилагат и за труд, положен на железопътно или шосейно превозно средство: с Албания, Армения, Бахрейн, Дания, Естония, Иран, Йордания, Кипър, Ливан, Македония, Молдова, Монголия, ОАЕ, Румъния, Словакия, Словения, Узбекистан и Чехия.

22 спогодби предвиждат, че горното правило се прилага за работа на шосейни превозни средства: с Беларус, Израел, Ирландия, Испания, Италия, Казакстан, Катар, Кувейт, Латвия, Литва, Малта, Норвегия, Полша, Португалия, Сирия, Турция, Унгария, Финландия, Холандия, Хърватска, Швейцария и Швеция.

Много спогодби заменят критерия на конвенцията, съгласно който една държава може да обложи дохода от трудови правоотношения в сферата на международния транспорт, а именно държавата, в която се намира мястото на действително управление на предприятието, опериращо превозните средства:

- спогодбите с Австрия, Армения, Украйна, Югославия и Южна Африка посочват държавата, на която опериращото средства лице е местно за данъчни цели;
- спогодбите с Азербайджан, Германия, Естония, Индия, Ирландия, Катар, Латвия, Литва, Словения и Чехия, Швейцария и Япония сочат държавата на опериращото предприятие;
- спогодбата с Малта посочва държавата, в която собственикът на предприятието се счита за местно лице за данъчни цели; тези със Сирия и Турция – държавата, в която предприятието е регистрирано; тази с Гърция – държавата, която има право да облага по силата на чл. 8 от конвенцията.

Спогодбите, които спазват гореспоменатия критерий на конвенцията, са тези с Дания, Израел, Испания, Люксембург, Мароко, Полша, Португалия, Унгария, Финландия и Франция.

33 спогодби предвиждат, че само държавата на опериращото предприятие може да облага дохода от трудови правоотношения в сферата на международния транспорт: с Албания, Алжир, Бахрейн, Беларус, Виетнам, Грузия, Египет, Индонезия, Иран, Италия<sup>7</sup>, Йордания<sup>8</sup>, Казакстан, Канада<sup>9</sup>, Кипър, Китай<sup>10</sup>, Кувейт, Ливан, Македония, Молдова, Монголия, Норвегия<sup>11</sup>, ОАЕ<sup>12</sup>, Румъния<sup>13</sup>, САЩ<sup>14</sup>, Северна Корея<sup>15</sup>, Сингапур<sup>16</sup>, Словакия, Тайланд, Узбекистан, Холандия, Хърватска, Швеция и Южна Корея.

Според спогодбата с Обединеното Кралство държавата, в която се полага труда, не може да облага дохода от трудово правоотношение на местно лице от другата държава, доколкото ефективното управление на опериращото предприятие се намира в последната държава.

Съгласно спогодбата с Русия държавата, в която се полага труда, не може да облага дохода от трудово правоотношение на местно лице от другата държава, независимо от това на коя от двете държави е местно лице опериращото предприятие.

#### Д. Хипотези, които не са уредени в конвенцията

Много от спогодбите уреждат правила, отнасящи се до облагането на доходи от трудово правоотношение, които липсват в чл. 15 на конвенцията.

Само държавата, на която служителят е местно лице, може да облага неговия трудов доход независимо от това дали трудът е положен в държавата на източника, в случай на работа:

- за място на стопанска дейност на предприятие, осъществяващо въздушен транспорт или Националната туристическа служба с място на ефективно управление в държавата на местното лице на работника – с Обединеното Кралство;
- извършвана директно за Националната туристическа служба – с Гърция;
- като представител на Националната въздушна организация, на когото е платено от източник извън страната на източника – с Гърция;
- като репортер или кореспондент, чието възнаграждение е платено от източник извън държавата на източника – с Обединеното Кралство и Русия;
- при нетърговска или непроизводствена служба, когато второ и трето условие на чл. 15, ал. 2 от конвенцията са налице, но само за първите три години – с Испания;

<sup>7</sup> Държавата, където се намира мястото на управление на предприятието.

<sup>8</sup> Държавата, в която предприятието е местно лице.

<sup>9</sup> Освен ако възнаграждението е получено от местно лице на другата държава.

<sup>10</sup> Държавата, където се намира мястото на управление на предприятието.

<sup>11</sup> Държавата, в която предприятието е местно лице.

<sup>12</sup> Държавата, в която предприятието е местно лице.

<sup>13</sup> Държавата, в която се намира мястото на ефективно управление на предприятието.

<sup>14</sup> Държавата, в която предприятието е местно лице.

<sup>15</sup> Държавата, в която предприятието е местно лице.

<sup>16</sup> Държавата, в която се намира мястото на ефективно управление на предприятието.

- при нетърговско туристическо, пътническо или културно представителство или като репортер или кореспондент, когато второ и трето условие на чл. 15, ал. 2 от конвенцията са налице, но само за първите три години – с Швеция;
- при строителен или инсталационен проект – с Русия и Югославия.

В спогодбата с Грузия се предвижда, че доходът от трудово правоотношение от работа на железопътно или шосейно превозно средство, използвано в международния транспорт от предприятие от една от държавите, се облага само в държавата, в която е мястото на ефективно управление на това предприятие.

Според спогодбата с Катар доходът от трудово правоотношение на управител на представителство на предприятие на една от държавите, което управлява кораби, самолети или шосейни превозни средства, пребиваващ в другата държава, се облага само в държавата, на която предприятието е местно лице.

Въз основа на същата спогодба доходът от трудово правоотношение на местно лице на една от държавите, наето от национална транспортна компания от тази държава като наземен персонал в другата държава, не може да бъде облаган в последната държава.

Когато местно лице на Дания или Швеция получи доход от трудово правоотношение за работа, извършена на борда на самолет, опериран в международния транспорт от Скандинавските въздушни линии, този доход се облага само в Дания/Швеция.

Спогодбата с Норвегия предвижда специални правила за облагането на доход, платен от една от държавите или от нейн фонд, международни транспортни или туристически агенции, или във връзка с дейност в пресата, радиото или телевизията.

Спогодбата с Финландия предвижда специални правила за облагането на трудов доход от нетърговско туристическо представителство или като репортер или кореспондент.

#### **IV. Заключение**

Спогодбите могат значително да намалят или елиминират двойното данъчно облагане на доходите от трудово правоотношение. За работещите в България чужденци тези спогодби могат да бъдат единственото средство за справяне с потенциално двойно данъчно облагане. По същият начин стои въпросът и с български местни лица, полагащи труд в чужбина.

С нейните почти 70 спогодби и ниската ставка на преките данъци България е привлекателна дестинация за международни служители и като държава на източника, и като държава на местното лице.

**EMPLOYMENT INCOME TAXATION UNDER THE CONVENTIONS FOR  
THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION ENTERED INTO BY  
BULGARIA**

*Anelia Tatarova*  
*Tax Attorney*  
*Tatarova Law Firm*

<b><i>Key words:</i></b>	<b><i>Summary</i></b>
<i>Employment income</i> <i>Double tax treaties</i>	<i>This article provides practical guidance for Bulgarian individuals who work abroad or foreign individuals who work in Bulgaria and their employers regarding the cross-border taxation of employment income under Bulgaria's income tax treaties.</i>