

DOI: <http://doi.org/10.370.75/BAL.2022.01.04>

# Данъчно облагане на инфлуенсърите съгласно Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане

---

## Taxation of Influencers Under the Double Tax Treaties

**Стойчо Дулевски<sup>1</sup>**

### **SUMMARY**

Influencers have become with time from future trend to integral part of our daily lives. Their activities are also intriguing from tax perspective. The study brings some hypotheses for its through the prism of direct taxes with cross-border elements. Their analysis depends on the complete novelty of the issue and the role of the influencers in the society.

---

<sup>1</sup> Д-р Стойчо Дулевски е главен асистент в ЮФ на УНСС, катедра „Публичноправни науки“, e-mail: [sdulevski@unwe.bg](mailto:sdulevski@unwe.bg); (Stoycho Dulevski, PhD is Chief Assistant Professor at the Department of Public-Legal Studies, Faculty of Law, UNWE, e-mail: [sdulevski@unwe.bg](mailto:sdulevski@unwe.bg)).

## KEY WORDS

Influencer; Double Tax Treaties; Business Profits; Taxation of Entertainers

### I. Понятие за „инфлуенсър“

В днешно време „да си инфлуенсър“ е все по-предпочитана опция за професионално развитие. Възможността да бъдеш популярен онлайн навсякъде по света, да генерираш доходи, като съчетаваш личния живот с професионалната си кариера, са само част от надлежните аргументи по този въпрос.

За да се изследва ганъчното третиране на въпросните лица, е необходимо първо да се определят какви са техните сфери на дейност. В тази връзка интерес представляват дефинициите, очертани в международните речници.

За „инфлуенсър“ са познати две дефиниции<sup>2</sup>. Съгласно първата това е някой, който влияе или променя начина, по който се държат другите хора. Втората, говори за лице, което е платено от компания, за да показва и описва нейните продукти и услуги в социалните медии, като насърчава други хора да ги купуват. Българският език не въвежда специална дума за него, а „заема“ общоприетата чуждица.

Въпросните лица подлежат на съответното ганъчно облагане през призмата на преките и косвените ганъци. Настоящият труд се фокусира единствено върху ганъчното им третиране посредством „спогодбите за избягване на двойното ганъчно облагане“ (СИДДО).

---

<sup>2</sup> <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/influencer>; <https://www.merriam-webster.com/dictionary/influencer>; <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/influencer>

## 1. Някои релевантни разпоредби на СИДДО през призмата на инфлуенсърите

СИДДО урежда облагането в областта на преките данъци. Тяхната цел, видна още в преамбюла им, е преготвяването както на двойното данъчно облагане, така и избягването и укриването на данъци. Следва да се отбележи, че те не създават нови данъци. Като международен договор те следва да отговарят на предвидените в чл. 5, ал. 4 от Конституция на Република България предпоставки.

На международно равнище са познати три модела в днешно време. За целите на настоящото изследване внимание ще се обърне на този на „Организацията за икономическо сътрудничество и развитие“ (ОИСР) – „Модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото“ (МСИДДО).

Член първи от МСИДДО очертава лицата, които попадат в обхвата на дадена СИДДО. За да може въпросните лица да се позоват на нея, те следва да бъдат местни на едната или на двете договарящи държави, които са я сключили. Член втори разглежда кои са данъците, които влизат в обхвата на СИДДО. Най-общо това са преките данъци върху дохода и имуществото. При преговорите договарящите държави могат да добавят списък от данъци, които ще включват в Спогодбата. Възможно е в друг алтернативен текст да се упомене, че в обхвата ѝ влизат и идентичните и почти сходните данъци, съществуващи след датата на подписването ѝ. Тяхното включване следва да се предшества обаче от известие на компетентните органи по съответния надлежен ред.

Член втори от Модела е от значение за настоящото изследване, в случаите когато някоя държава реши да въведе нов „данък на инфлуенсърите“ (м.нар. influencer tax). Той може да се различава от установените в конкретната СИДДО данъци, но да е сходен на тях и съответно да е включен в нея. Следва да се отбележи обаче, че „по принцип може да се счита, че е оправдано в Модела на Спогодба да бъдат включени „извънредните данъци“, но опитът показва, че такъв рог данъци се

налага само при много особени обстоятелства<sup>3</sup>. Това отново е поверено на преценката на гържавите. В тази връзка по-уточна идея е правилното квалифициране на дохода през призмата на обикновените (съществуващи вече) данъци. Член трети от Модела извежда неговите основни дефиниции, които фигурират в редица последващи нейни текстове. С най-голямо значение може да се определи разпоредбата на чл. 3, ал. 1, б. „а“, която очертава какво се разбира под „лице“, като въпросното понятие е с широко приложно поле. Целта е да се обхванат всевъзможните проявления. Инфлуенсърите като физически лица попадат в първата хипотеза на чл. 3, ал. 1, б. „а“. Това е в пряка връзка и с понятието за „национално лице“ съгласно чл. 3, ал. 1, б. „ж“, (i). Обикновено инфлуенсърите извършват „стопанска дейност“. Тя е изведена в чл. 3, ал. 1, б. „з“ от МСИДЦОq като е разделена в две хипотези – изпълнението на професионални услуги и дейности с независим характер.

Може да се обобщи, че разпоредбата на чл. 3, ал. 1 от Модела извежда ключови определения, които са пряко приложими и при данъчното облагане на инфлуенсърите. Логически обусловено е да не могат да се включат всички възможни понятия, релевантни за международното данъчно право. АLINEЯ втора дава отговор при наличието на тези хипотези, като препраща към вътрешното законодателство на съответната държава за извеждането на някое данъчно понятие, което не фигурира в чл. 3, ал. 1. Предвидена е и възможността за процедура за взаимно споразумение съгласно чл. 25.

Член четвърти разглежда концепцията за местно лице. Разпоредбата е значима, тъй като извежда критериите, които определят кога едно лице може да се определи за такова. Това рефлектира и върху надлежното данъчно третиране на инфлуенсърите. По този начин се установява „личната връзка между данъкоплатеца и съответната Държава“<sup>4</sup>. АLINEЯ първа „се основава на понятието „местно лице“, възприето във вътрешното законодателство“. АLINEЯ втора разглежда хипотезите, когато физическото лице е местно и на двете

---

<sup>3</sup> Т. Табаков, Л. Табаков и А. Хубенов. *Модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото*. София, Сиела, 2013, с. 90, 99, 100, 336.

<sup>4</sup> Табаков, Хубенов (2013).

оговарящи гържави. В тази връзка са изведени различни критерии т.нар. „тайбрек правила“ (tie-breaker rules), които спомагат за правилното му определяне. Може да се обобщи, че чл. 4 от Могела е в пряка връзка с чл. 1, както и с множество последващи разпоредби от него. Ако инфлуенсърът не представлява местно лице на нито една от двете гържави, то въпросната СИДДО е неприложима за него.

Член седми от Могела се отнася до облагането на печалбите от стопанска дейност. В тази връзка е дискуссионен въпросът дали това е релевантната за инфлуенсърите разпоредба, изхождайки от естеството на извършваното от тях. АLINEЯ първа очертава две основни хипотези. При първата инфлуенсърите подлежат на облагане в гържавата, на която те са местни лица. Съгласно втората, ако те представляват „място на стопанска дейност за чуждестранно предприятие“, то ще се облагат при гържавата на източника, където е реализиран доходът. Видно от двата случая данъчното им облагане се осъществява в различни гържави и респективно по различен ред. Съобразно алинея четири чл. 7 не се прилага, „когато печалбите включват елементи на доход, разгледани отделно в други членове на тази Спогодба“. Следователно тази разпоредба не следва да се съблюдава при наличието на други норми, които изрично разглеждат този вид доход. В този случай като *lex specialis* на чл. 7 те се прилагат приоритетно. Това обуславя и необходимостта да се обърне внимание и на някои други разпоредби от Могела, тъй като те могат да дават надлежен отговор за данъчното облагане на инфлуенсърите. Респективно това ще рефлектира и върху гържавата, в която те следва да се облажат, както и на релевантните в тази връзка правила.

Член дванадесети от Могела разглежда авторските и лицензионните възнаграждения. АLINEЯ първа „установява принципа на изключителното данъчно облагане... в гържавата, на която бенефициентът е местно лице“. АLINEЯ две очертава обхвата на въпросната разпоредба, като извежда понятие за „авторски и лицензионни възнаграждения“. По този начин се конкретизира приложното поле на въпросната разпоредба.

Текстът на чл. 14 е заличен от 2000 г., но фигурира в част от по-старите СИДДО. Той е регулирал доходите от независими лични услуги, каквито най-често се извършват от инфлуенсърите. облагането се е осъществявало по аналогия на чл. 7 в гържавата, където лицето е местно. Изключение са били случаите, когато то е разполагало с постоянна база. В този случай доходът се облагал при гържавата източник. В днешно време тези услуги попадат в обхвата на чл. 7.

Разпоредбата на чл. 15 от МСИДДО е относно доходите от трудови правоотношения. Следователно тук е необходимо наличието на едно подчинено, йерархическо взаимоотношение на работодател – служител/работник. Моделът съблюдава т.нар. „съдържанието пред формата“ подход (substance over form approach). От значение е самата извършвана дейност, а не наименованието на договора, т.е. какво формално е договорено. Разпоредба би се приложила за инфлуенсърите при наличието на трудова престация.

Член седемнадесет от Модела може да се определи като една от най-дискусионните разпоредби по тази материя. Тя очертава облагането на художествените изпълнители и спортистите. В Коментара към него е изразена позицията, че „не е възможно да се даде точна дефиниция на понятието „артист“, но ал. 1 съдържа примери на лица“<sup>5</sup>. Следва да се определи дали и инфлуенсърите могат да бъдат счестени за такива. Един от най-типичните елементи за артистите е, че в изпълненията им присъства развлекателният характер. Те са насочени към забавление на аудиторията под всякаква форма. Развлекателността обаче трудно подлежи на конкретно дефиниране, което обуславя внимателното изследване на всеки конкретен случай. Изследването на Разпоредбата по тази материя е важно, тъй като рефлектира върху начина на данъчно третиране на инфлуенсърите. Ако тя се определи за приложимата, то те подлежат на облагане при гържавата при източника – там, където е реализирано изпълнението им. Въпросният текст е в определено съотношение спрямо анализиранияте разпоредби. В данъчната доктрина се възприема разбирането, че чл. 17 от МСИДДО представлява изключение спрямо чл. 7, тъй като се отнася до определен кръг субекти

---

<sup>5</sup> Табаков, Хубенов (2013).

и определени дейности. Той е *lex specialis* спрямо чл. 7, като съблюдава чл. 7, ал. 4.

За определянето относно приложимостта на чл. 17 е важно да се вземат предвид две неща. На първо място гали инфлуенсърите могат да се определят за артисти – субектният критерий. На второ място гали извършваните от тях дейности имат развлекателен характер. Като че ли, ако се отговори отрицателно по отношение на първия критерий, релевантно остава да се анализира и второто основно изискване. Не споделям погодно виждане. Лицата, които са инфлуенсери, са на различна възраст, с различна обществена позиция, образование и мироглед. Трудно е да се определи гали точно тази категория удовлетворява изискванията на въпросната разпоредба.

По-разграничим е вторият белег – „относно дейността“. И тук обаче могат да възникнат различни предизвикателства. Дейността може да е смесена, състояща се от различни елементи, които невинаги е възможно да бъдат идентифицирани поотделно. Ако това е невъзможно, то удачен вариант е най-съществената, основната част от нея да е меродавен критерий и тя да определя основното облагане. Дейността може и да е прикрита, т.е. да е уговорено нещо, което се различава от действително извършеното. В този случай отново не формата, а съдържанието ще представлява надлежен коректив.

Преди да се даде отговор коя разпоредба е приложимата по отношение на инфлуенсърите е необходимо да се обърне внимание както на практиката, така и на споделените в международната доктрина позиции по този въпрос.

## 2. Свързана данъчна практика

Две решения на австрийския Върховен административен съд (ВАС) имат за предмет подобни на инфлуенсърите дейности. В първото дело<sup>6</sup> страната е манекенка, фотомодел,

---

<sup>6</sup> Решение на австрийския Върховен административен съд от 24.06.2009, VWGH:2009:2009150090.

актриса, певица и предприемач. Видно от характеристиката ѝ, тя е ангажирана с множество дейности, което би оказало и предизвикателства относно справедливото ганъчно третиране. От една страна, в качеството си на актриса и певица, тя може да попадне в приложното поле на чл. 17 от Могела, а от друга, като предприемач е възможно да удовлетвори изискванията на чл. 7. Ето защо е необходим индивидуалният анализ на всяка фактическа обстановка. В конкретния случай тя е ангажирана да промотира напитка посредством живо участие пред публика в Австрия. В тази връзка възниква и въпросът относно приложимата разпорежба по МСИДДО. Според съда няма значение в какво точно качество е действала, а меродавен критерий е участието ѝ в развлекателно събитие на сцена. Жалбоподателката pledира, че тя е наета и е била с намерението да представи нова напитка с рекламна цел. Именно това е основната ѝ дейност, при която липсва художествен характер. Като друг надлежен аргумент може да се посочи, че информационното и рекламното естество не може да се определи като артистично. Съгласно договорните клаузи следва да се появи два пъти на сцената, като раздава въпросната напитка. При едно от излизанията си тя коментира добрия вкус на напитката, което е отразено от медиите.

В своите мотиви съдът разсъждава какво се разбира под „развлечение“. Това е необходимо, за да може да се определи дали лицето попада в обхвата на чл. 17 от Могела. За да има развлекателен елемент, следва да е налице забавление или вид общуване посредством организирани представления. В тази връзка се прави паралел с модното шоу, където целта е да се провокира закупуването на модни аксесоари от страна на публиката. При него рекламната дейност е силно застъпена, което се различава от едно цирково представление. Следва да се отбележи обаче, че личността на манекена също може да рефлектира на желанието за закупуване на определения артикул. Така например неговото провокативно поведение, начин на излизане на сцената или определен трик, могат да развеселят аудиторията и да повлияят на избора ѝ.



В този случай е необходимо да се говори по-скоро за същинска рекламна дейност, отколкото за обикновено развлекателно шоу.

В друго дело на австрийския ВАС<sup>7</sup> жалбоподателката отново е местно лице на друга държава и е известна като актриса, фотомодел и певица. Тя е поканена в Австрия за половинчасово участие в „парти на открито“ (open air party) по случай реклама на напитка. Действията ѝ включват даване на интервю, изпълняване на танцово съчетание и рекламиране на продукта (напр. чрез подписване на кушиите). И тук, по подобие на предходното дело, възниква въпросът до колко тези дейности могат да се интерпретират като рекламни или са по-скоро с развлекателен характер. Според австрийската данъчна служба в конкретния случай е налице хипотезата на чл. 17 от Модела, тъй като публиката е дошла на партието не толкова заради самата напитка, колкото поради присъствието на въпросната личност. Доказателство за това е старанието ѝ да изглежда атрактивно посредством външния си вид. Нещо повече – на събитието тя е представена като международен артист. Следователно тя се появява на сцената в това качество. Жалбоподателката твърди, че участието ѝ пряко кореспондира с договорните условия да рекламира напитката, като поведението ѝ е изцяло насочено към тази цел. Самото събитие е било безплатно, а медиите там са присъствали, за да отразят позицията на жалбоподателката относно въпросната напитка. Според съда лицето е заложено в събитието като основна атракция, а от начина ѝ е видно, че е действала артистично и развлекателно, тъй като е привлякла публика, която се е забавлявала на изпълнението ѝ. Следователно тя подлежи на облагане в Австрия съгласно чл. 17 от Модела.

От второто дело може да се заключи, че съдът отдава значение на самото взаимодействие с аудиторията, от начина на привличането ѝ към посещението на събитието. Щом преобладаващият елемент е атрактивно шоу, в този случай не може да се говори за рекламни дейности.

---

<sup>7</sup> Решение на австрийския Върховен административен съд от 30.06.2015, VWGH:2015:2013150266.

При второто решение следва да се вземат предвид следните дискуссионни моменти. Първо, самото лице е поканено, за да рекламира напитка, а не да участва в спектакъл в качеството си на актьор. Доказателство за това е, че навсякъде се акцентира на продукта – тя дава интервюта в тази връзка, подписва артикули, изразява лична позиция относно качествата му. Второ, трудно е известна личност да не бъде асоциирана като популярен изпълнител сред аудиторията. Още по-предизвикателно е да се определи до кой момент той играе определена роля с цел развлечение и до колко това не представлява негова иманентна черта, възникнала през годините с професионалната му кариера. Така например, ако в договорните клаузи и в самата информация за събитието не фигурира изрично, че лицето ще изпълнява артистични номера, то не може да се заключи убедително, че това действително се е случило. Нещо повече – възможно е то да се разхожда сред публиката танцувайки, защото е почитател на музиката или се чувства добре сред феновете си. Трето, субективната преценка може да може да доведе до определено двусмислие. От една страна, важно е как медиите са отразили събитието – дали представянето на новата напитка с участието на лицето или негов спектакъл, на който то е имало и възможността да представи и позицията си по продукта. Това обаче невинаги кореспондира с действителните намерения за присъствието му. От друга страна, нормално е значителна част от публиката да е посетила събитието поради популярността на личността, а не толкова, за да се убеди в качествата на напитката. Ето защо не считам, че техните мотиви могат да окажат съществено значение на данъчното третиране. Не следва изцяло да се възприемат договорите и на лицето. То както може да не осъзнава правната квалификация на действията си, така и да се опитва умислено да ги прикрива, за да избегне заплащането на данъка. Следователно субективният елемент трудно може да бъде решаващ фактор при определянето на релевантната разпоредба.

### 3. Основните позиции, застъпени в доктрината

От международна данъчна гледна точка, не са налице множество публикации по тази материя. Може би причината е все още новата и неизследвана докрай фигура на инфлуенсърите. В тази връзка ще се обърне внимание на две публикации, които най-подробно разглеждат този аспект на изследвания проблем.

В своята статия Костикидис<sup>8</sup> прави обстойно проучване по този въпрос. Той започва съжденията си с разпоредбата на чл. 17 от МСИДДО, считайки, че тя се явява *lex specialis* спрямо чл. 7, тъй като първата разпоредба разглежда определена категория доход. Бих споделил тези негови виждания, доколкото може да се определи, че инфлуенсърите са артисти. Няма спор относно съотношението между въпросните две разпоредби. Авторът правилно отбелязва, че характерно за чл. 17 от е липсата на времеви праг за извършване на дейността<sup>9</sup>. Той очертава и различните специфики на метода на данъчния кредит и метода на освобождаване. Споделям общоприетото виждане, застъпено и от Костикидис, че е релевантно дали изпълнението е на живо или онлайн. Необходимо е не физическото присъствие на публиката, а дейността да е публично достъпна по съответния начин. В своя труд авторът се спира и на данъчното третиране на манекените. Действително Моделът изрично обръща внимание на последните, като приема, че те не предоставят развлекателни дейности. Костикидис се позовава и на позицията на някои данъчни администрации и автори, според които наличието на музика и определена програма може да се възприеме като артистичен елемент.

Не подкрепям това виждане по няколко причини. Първо, видно е, че Моделът извежда този случай поради неговата предизвикателност и възможност за двусмислено интерпретиране. Трудно може да се приложи обратната позиция, освен ако гържавата не е изказала резерви по този въпрос или не

---

<sup>8</sup> S. Kostikidis. Influencer Income and Tax treaties. *Bulletin for International Taxation, IBFD*, 2020.

<sup>9</sup> Kostikidis (2020).

го съблюдава, например. Второ, възможно е невинаги моделите да имат съпътстваща развлекателна програма. В този случай би възникнала хипотезата за различното им ганъчно облагане за сходни, но не идентични дейности. Такъв подход още повече би усложнил преценката относно естеството на дейността. Трето, на мнение съм, че от значение е каква е крайната цел. Ако тя е по-скоро насърчаване на прогажбата на носените от тях артикули, то трудно може да се говори за прилагането на чл. 17. Не на последно място дори и да няма развлекателни елементи в тяхното изпълнение, то субективно публиката може да ги възприеме, изхождайки от това, че те са известни личности с определен начин на поведение. Ето защо не намирам за удачна идеята да се прави паралел между манекените и инфлуенсърите.

Още по-интересна е хипотезата, когато едно лице е едновременно телевизионна звезда и собственик на рекламна агенция. В този случай е трудно да се определи в какво качество действа лицето и как може да се отделят и респективно обложат доходите. За да докаже виждането си относно релеванността на чл. 17 от МСИДДО, Костикидис се уповава и на австрийската практика по този въпрос. Наличието на такава представява сериозен повод в тази насока. Следва да се отбележи обаче, че невинаги съгът отсъжда по справедливост. Дори и австрийската практика да намира надлежни говори, това не означава, че тя е относима и за останалите държави. Адмирации заслужава и разглеждането от автора и на противоположната теза, че инфлуенсърите могат и да не попадат в обхвата на чл. 17<sup>10</sup>.

Изследването на Костикидис е едно от първите по тази тема и определено заслужава да бъде разгледано при анализването на тази материя. На пръв поглед аргументите му изглеждат логични и необорими. Използвана е практика на национални съдилища, подробно е обърнато внимание на същността на чл. 17 от Модела, като е направена и задълбочена съпоставка с други негови разпоредби.

Скоро след публикацията на Костикидис в международната литература излиза друга, която не споделя напълно неговата теза. Тя може да се определи като своеобразен отговор на

---

<sup>10</sup> Kostikidis (2020).

неговите тези. Моленаар и Грамс<sup>11</sup> започват своето изследване със субектния критерий, застъпен и от Костикигис. Потвърдено е виждането за широкото му приложно поле, като са взети предвид и последните изменения от 2014 г. В тази връзка е обърнато внимание на моделите, за които според ОИСР чл. 17 от Модела е неприложим. Споделям мнението на двамата автори за това, че някои държави не прилагат заложения в него подход международната утвърдена позиция следва да се съблюдава. В изследването си Моленаар и Грамс стигат дори до крайната позиция за премахването на чл. 17. Като алтернатива те предлагат ограничаване на обхвата на въпросната разпоредба. Изтъкват се множеството нейни предизвикателства и несъвършенства. Дватама автори по-скоро приемат чл. 7 за относимия текст по тази материя. В определени случаи приложими могат да бъдат и чл. 12 и чл. 15.

Втората публикация по тази тема може да се определи като насочена предимно към анализ на предходната. В нея са разгърнати по-глобални проблеми: дали чл. 17 не следва да бъде заличена, какво се разбира под развлекателна дейност и кои лица могат да попаднат в обхвата ѝ. Обърнато е внимание и на бъдещите тенденции през призмата на дигиталната икономика. Накрая е направено предложение, което се различава от това на Костикигис.

И двете публикации се отличават с новаторство и изобилна аргументация по актуален и дискуссионен проблем. Похвални са и различните, възприети от авторите, подходи. Първата публикация съчетава теория и практика, като се опитва да докаже приложимостта на чл. 17 от Модела. Втората, акцентира на предишните достижения, отразявайки вероятността за съблюдаването на чл. 7.

В анализа и на двете разработки по-скоро може да се застъпи втората позиция относно неприложимостта на чл. 17. Аргументите в тази връзка са следните. Първо, и двете публикации не дават категоричен отговор доколко инфлуенсъ-

---

<sup>11</sup> D., Molenaar and H., Grams. Influencer Income and Tax Treaties: A Response. *Bulletin for International Taxation, IBFD*, 2020.

рите могат да се възприемат за артисти. Нещо повече извършването на разнородните им дейности трудно може да бъде разделено на отделни такива. Второ, чл. 17 неведнъж е бил предмет на дискусии относно заличаването му в МСИДДО. Противоречивият му характер по-скоро води до редица практически затруднения по неговото прилагане, отколкото да дава надлежен отговор за справедливото ганъчно третиране. Трето, може да се приеме позицията на Костикудис, ако по ясен и недвусмислен начин е видно, че основната дейност на инфлуенсърите е именно развлекателната. Тъй като в повечето случаи това трудно може да се определи, а тяхното онлайн поведение е по-скоро с други цели, хипотетично могат да съществуват подобни изолирани случаи. Не на последно място съблюдаването на чл. 7 спомага за по-лесно ганъчно третиране, абсорбирайки всички подобни хипотези.

#### 4. Някои мерки, предприети от държавите, по отношение на инфлуенсърите

На този етап България не е въвела специални законови мерки, които да се отнасят само до тази категория лица. Любопитна е идеята за т.нар. „Инстаграм ганък“ в Австралия. Той засяга знаменитостите, спортистите, интернет личностите и артистите, които генерират доходи от различни източници. Те се характеризират с по-голяма популярност и финансови възможности спрямо останалите физически лица. Не са редки случаите, когато те имат свой собствен бранд или поставят отличителните си белези (инициали, лого) на определени предмети с цел по-голяма популяризация. За тази цел те лицензират правата, а понякога доходите от тази дейност се прехвърлят на фирма, която е спомогнала за реализирането на идеята. В тази връзка австра-

лийското правителство предприема редица консултации относно облагането на „славата или образа на индивид“ (individual's fame or image).<sup>12</sup>

Турция съзира предизвикателствата пред този проблем и въвежда различни мерки. Основните затруднения произтичат от дигиталното естество на услугите посредством използването на различни онлайн платформи. Турското законодателство се опитва да възприеме идеята за еквивалентност на физическото и онлайн работното място.<sup>13</sup> Макар и не през призмата на данъчното право в германската практика е изразена позицията относно определянето на дейността на инфлуенсърите. Застъпено е виждането, че прилагането на хиперлинкове към различни търговски марки под снимките им, независимо дали са били обект на спонсорство, или не, представлява рекламна дейност. Не се поддържат доводите на популярни личности, че това по-скоро показва техни лични предпочитания. Това се дължи на факта, че множеството потребители, които виждат тези препращания към различните марки, взимат предвид тези дейности при своите покупки на продукти.

Друга позицията заема шведският съд относно кои дейности се считат за маркетингови.<sup>14</sup> Въпреки че получава като възнаграждение екскурзия до екзотична дестинация заради промоцирането на продукт, не всички снимки на инфлуенсера от това място могат да се определят за такива с рекламна цел. Част от тях е възможно да отразяват личните му преживявания. Дори на самите снимки да е отбелязано, че определена компания е финансирала пътуването на лицето, това не означава автоматично, че е налице маркетингова дейност. От значение е как тези снимки рефлектират на поведението на потребителите.

---

<sup>12</sup> Australian Government. Taxation of income for an individual's fame or image, Consultation Paper 2018.

<sup>13</sup> S. Sekeroglu and S. Bilgin. Influencer Marketing and Taxation of Influencer in Turkey, 2019, p. 130 – 131.

<sup>14</sup> K. Zenk and K. Soderberg. Swedish case law: Influencers have to properly identify marketing content, but only if it is marketing, 2020.

Въпреки че предходните две практически позиции нямат преки данъчни ефекти, те показват разнородните дейности на инфлуенсърите, които понякога трудно могат да се определят за лични или професионални.

## II. Бъдещи тенденции

Темата за инфлуенсърите със сигурност ще продължи да бъде актуална и дискусийна в близко и далечно бъдеще. Все по-голямата дигитализация на услугите, както и множеството професионални и лични възможности за извършване на разнородни дейности, са само част от надлежните аргументи по тази материя.

Противоречивите позиции доказват нелеката задача да се намери категоричен отговор по този въпрос. Видно от настоящия анализ основният сблъсък е между чл. 7 от и чл. 17 от Модела. Това повдига и по-генерален въпрос относно необходимостта на чл. 17. В тази връзка следва и да се помисли и до колко изобщо въпросната разпорежба удовлетворява съвременните нужди. Преди това обаче е необходимо да се помисли какво точно представлява инфлуенсър и каква е неговата дейност. Многообразието от дейности и все по-усложнените практически казуси поражда възможността за (не)умишлено заобикаляне на специалните правила и на моменти обезсмислят тяхното приложение. Бъдещите тенденции и позиции на компетентните органи ще рефлектират и на справедливото данъчно третиране на инфлуенсърите.

## Цитирани източници

Australian Government. *Taxation of income for an individual's fame or image, Consultation Paper*. 2018, Available at: <https://treasury.gov.au/consultation/c2018-t341030> [Accessed 02.07.2022].

Kostikidis, S. Influencer Income and Tax treaties. *Bulletin for International Taxation, IBFD*, 2020.



Molenaar, D. and H. Grams. *Influencer Income and Tax Treaties: A Response*, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, 2020.

Sekeroglu S. and S. Bilgin. *Influencer Marketing and Taxation of Influencer in Turkey*. 2019.

Zenk, K. and K. Soderberg. *Swedish case law: Influencers have to properly identify marketing content, but only if it is marketing*, 2020 [online] <https://www.twobirds.com/en/news/articles/2020/sweden/swedish-case-law-influencers-have-to-properly-identify-marketing-content-but-only-if-it-is-marketing> [Accessed 02.07.2022].

Табакoв, Т., Л. Табако̀в, А. Хубено̀в. *Мoдел на данъчна спoгoдба за дoхoдите и имуществoтo*. Сoфия, Сиeлa, 2013 (Tabakov, T., L.Tabakov, A. Hubenov. *Model na danachna spogodba za dohodite i imushtestvoto*. Sofia, Siela, 2013).