

## НЯКОИ АСПЕКТИ ОТНОСНО ВРЕМЕВИЯ КРИТЕРИЙ В МСИДДО

*Редовен асистент в катедра „Публичноправни науки“, д-р Стойчо Дулевски  
Университет за национално и световно стопанство, София*

## SOME ASPECTS REGARDING THE TIME CRITERION IN THE OECD-MC

*Assistant Professor, 'Public Legal Studies' Department, Stoycho Dulevski, PhD  
University of National and World Economy, Sofia*

### Резюме

Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) представляват важен регулатор в международното данъчно облагане. В техните разпоредби са очертани предпоставките, чиято реализация обуславя надлежното им прилагане. Прави впечатление, че в някои от тях е изведен пряко или косвено времевият критерий. Това обуславя необходимостта да се изследва неговото теоретично и практическо значение.

**Ключови думи:** *спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, местно лице, място на стопанска дейност, времеви критерий.*

### Abstract

The Double Tax Treaties (DTTs) are an important regulator in international taxation. Their provisions outline the prerequisites, which implementation determines their proper application. It is noteworthy that time criterion is derived in some of them. This necessitates their examination both from theoretical and practical perspective.

**Key words:** *double tax treaties; resident; permanent establishment; time criterion.*

**Doi:** <https://doi.org/10.36997/LBCS2020.241>

### Въведение

В Преамбюла на Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (МСИДДО) е прокламирано гарантирането на справедливото данъчно третиране в областта на преките данъци. Целта на настоящото изследване е да разгледа времеви критерий в разпоредбите на МСИДДО, за които е налице такова изискване. Това представлява своеобразен опит да се определи неговата роля и значимост в унисон с изконните международни постулати.

### Изложение

Още в чл. 1, ал. 1 от МСИДДО е очертано кои са субектите, които попадат в приложното поле на една СИДДО. Видно от него лицата, които са местни съгласно чл. 4 от МСИДДО, отговарят на този критерий. Въпреки че в тази първа разпоредба няма точно изведено конкретно време, концепцията за местно лице обуславя нуждата да се определи какви са критериите, за да може то да удовлетвори необходимите предпоставки.

Чл. 4, ал. 1 от МСИДДО съдържа общото правило за определянето статута на лицето, което препраща към националното законодателство на съответната държава. В България чл. 4 от Закона за данък върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) очертава необходимите предпоставки съгласно вътрешното право. В чл. 4, ал. 1, т. 2 от ЗДДФЛ, като втори алтернативен критерий, е въведен времеви праг, чието достигане

обуславя третирането на лицето като местно.<sup>1</sup> Чл. 4, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДФЛ също стоят в пряка връзка с въпросния критерий. Те указват кои дни следва да се причислят, респективно изключат, при изчисляването му. На мнение съм обаче, че в някои хипотези лицето може да се счита за местно, въпреки че не е удовлетворило необходимия времеви отрязък. Така например престоят му в България за 182 дни би могъл да се определи като достатъчен относно възприемането му за местно, особено ако неговата цел е умишленото заобикаляне на този критерий. Ето защо е нужно да се изследва индивидуално всяка конкретна фактическа обстановка.

Изхождайки от текста на чл. 4, ал. 1 от ЗДДФЛ, осъществяването на фактическия състав на някоя от предпоставките, не обуславя и последващ анализ на другите. Следователно времевият критерий е само едно от възможните проявления, но не и единственото такова.

Чл. 4, ал. 1, т. 2 от ЗДДФЛ не урежда специална процедура, по която следва да се докаже периодът на пребиваване в България. Следователно всички допустими доказателствени средства по смисъла на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) са допустими.<sup>2</sup> Такива например могат да бъдат декларация, копие от паспорт, удостоверение от съответната районна дирекция на МВР, банкови извлечения за извършени плащания в страната и други. Следва да се отбележи, че при прилагането на чл. 4, ал. 1 от ЗДДФЛ гражданството е ирелевантно.

Чл. 4, ал. 2 от МСИДДО урежда случаите, когато лицето е местно и на двете договарящи държави. В самата разпоредба не фигурира времеви критерий, но в Коментара към МСИДДО (Коментара), като надлежно тълкувателно средство, е изведен такъв. Т. 10 към чл. 4, ал. 2 от Коментара извежда чрез пример как се причислява времето, което да рефлектира и върху данъчното облагане. Ако лицето пребивава 3 месеца за една календарна година в държава А, а останалите 9 – в Държава Б, то за първия времеви интервал е местно в Държава А, а за втория интервал – в Държава Б.

Може да се обобщи, че чл. 4 от МСИДДО не въвежда изричен времеви критерий, който да е определящ за статуса на лицето като местно. Общото правило по ал. 1 препраща към вътрешното законодателство на държавата. Видно от българския материален данъчен закон алтернативно е заложен времеви праг. Въпреки че представлява само една възможна хипотеза, не са редки случаите, когато той играе ключова роля.

Определянето статуса на лицето е важно по няколко причини. Първо, ако то не е местно на поне на една от двете договарящи държави, въпросната СИДДО е неприложима за него. Второ, за да може лицето да се позове за прилагане на СИДДО, това не става автоматично, а чрез надлежно удостоверяване пред съответния орган по приходите. В тази връзка чл. 136, т. 1 от ДОПК извежда първото необходимо основание – критерия местно лице. Трето, местното лице фигурира като изрично изискване и в други разпоредби на МСИДДО (напр. чл. 6, ал. 1, чл. 10, ал. 1, чл. 11, ал. 1, чл. 12, ал. 1, чл. 13, ал. 1, чл. 16 от МСИДДО). Това представлява своеобразно доказателство за неговата значимост. Не на последно място, местното лице придобива всички данъчни права и задължения съгласно вътрешното законодателство на съответната държава, изхождайки от идеята за равностойно данъчно третиране.

<sup>1</sup> Чл. 4, ал. 1, т. 2 от ЗДДФЛ: „което пребивава на територията на България повече от 183 дни през всеки 12-месечен период.“

<sup>2</sup> Писмо на НАП 3\_1891/11.12.2019 г.; Писмо на НАП Изх. № 04-19-871/06.02.2008 г.; Писмо на НАП изх. № 0700249/09.10.2013 г.; Решение № 13672 от 15.10.2019 г. по адм. д. № 4984/2019 на Върховния административен съд

Чл. 5 от МСИДДО урежда концепцията за мястото на стопанска дейност (МСД), която е една от ключовите в международното данъчно облагане. Чл. 5, ал. 1 от МСИДДО, т. нар. общо правило, не съдържа определен времеви интервал като необходима предпоставка за формирането му. Времето не присъства и във вътрешната дефиниция за МСД в § 1, т. 5 от ДР на ДОПК. На пръв поглед като че ли не се поражда нуждата то да се анализира при тази хипотеза. При внимателен прочит на чл. 5, ал. 1 от МСИДДО обаче се говори за постоянство при извършване на дейността на определена географска точка при държавата източник.

Т. 28 към чл. 5, ал. 1 от Коментара обръща внимание по този въпрос. Като стандартен времеви праг за формиране на МСД в нея е изведен 6-месечният. *Per argumentum a contrario*, краткосрочните и инцидентните дейности не формират МСД.

Очертани са обаче и някои изключения – дейности с периодичен характер, които понякога продължават дори няколко години, и дейности, които се извършват изключително във въпросната държава поради насочеността им изцяло на съответната територия, могат да формират МСД и под очертания праг. Като друга хипотеза, по подобие на чл. 4, ал. 1, т. 2 от ЗДДФЛ, бих добавил и случаите, когато умишлено се цели заобикалянето му (напр. дейността е с продължителност 5 месеца и 28 дни и не удовлетворява 6-месечния критерий).

Чл. 5, ал. 2 от МСИДДО въвежда неизчерпателен примерен каталог относно типичните проявления на МСД. Тъй като за тях е приложимо основното правило по чл. 5, ал. 1 от МСИДДО, считам, че те следва да отговарят и на очертания времеви праг.

Чл. 5, ал. 3 от МСИДДО, от друга страна, изрично съдържа в текста минимален времеви критерий от 12 месеца за формирането на МСД.<sup>3</sup> Прави впечатление, че той е двойно по-голям спрямо този по общото правило, изхождайки от естеството на въпросните дейности. Следва да се отбележи, че при сключването на СИДДО договарящите държави могат да уговорят и друг срок.

В обобщение, времевият критерий е ключов за концепцията за МСД, тъй като той определя кога то може да се формира (чл. 5, ал. 1, ал. 2 и ал. 3 от МСИДДО). Въпросната предпоставка се отличава и с редица практически предизвикателства, като например как се третира прекъсването и спирането на дейността, може ли да се формира МСД и за по-кратък срок, кога е началният и крайният момент и други. Ето защо съблюдаването и правилното му изчисляване са от важно значение при наличието на казуси по тази материя. Това пряко кореспондира и с чл. 7 от МСИДДО относно облагането на печалбата от стопанска дейност в хипотезата на МСД.

Изрично очертан времеви критерий е изведен и в чл. 10, ал. 2, б. „а“ от МСИДДО относно облагането на дивидентите, като тук не се забелязват сериозни проблеми при интерпретирането му. В Коментара в т.11.1 към въпросната разпоредба е упоменато, че за изчисляването му се взема предвид, както периодът през който лицето притежава съответното участие във фискално прозрачното образувание или споразумение, така и периодът, през който частта от капитала на дружеството, изплащащо дивидента, е била притежавана в това образувание или споразумение. Ако нито един от двата периода не преминава 365-дневния праг, то чл. 10, ал. 2, б. „а“ от МСИДДО е неприложим.

---

<sup>3</sup> Извън обхвата на настоящото изследване остава разпоредбата на чл. 5, ал. 3 от Модела на данъчна спогодба на Организацията на обединените нации.

Очертан времеви интервал се забелязва и в разпоредбата на чл. 13, ал. 4 от МСИДДО относно облагането на доходи от продажба на имущество и по-конкретно печалбите от прехвърляне на дялове или участия. Тази нова промяна в последния МСИДДО от 2017 г. очертава възможността за включване на случаите на подобно прехвърляне 365 дни преди реалното му извършване.

Чл. 15, ал. 2, б. „а“ от МСИДДО представлява една от кумулативните предпоставки за определянето мястото на облагане на доходи от трудови правоотношения. 183-дневният срок за всеки дванадесетмесечен период в държавата, където се извършва работата, е относим към престирания труд от съответното лице. Въпросната разпоредба наподобява заложената идея за местно лице съгласно чл. 4 от МСИДДО. И при двете изчисляването на времето се отнася за физическите лица. И при двете, ако лицето не изпълни изискването да пребивава определено време в другата страна, то обикновено не подлежи на облагане в нея.

Следва да се подчертае, че при прилагането на чл. 15 от МСИДДО е от значение е самият физически престой на лицето, а не продължителността на трудовото правоотношение. Така например то може да продължи работа в друга държава/и, без да е налице прекъсване в правоотношението. Следователно дните, които са извън въпросната държава, независимо дали самата дейност продължава, не се зачитат.

В някои разпоредби времето има относително значение, влияещо индиректно на облагането. Като типичен пример могат да се посочат пенсиите и други подобни възнаграждения по смисъла на чл. 18 от МСИДДО, които се облагат в тази държава, където лицето е имало трудово правоотношение. Може да се заключи, че времето тук е меродавно по отношение на минал период във връзка с дейността на лицето в тази друга държава.

Подобна идея е заложена и в чл. 19, ал. 2, б. „а“ и „б“ от МСИДДО относно данъчното третиране на държавната служба. При втората хипотеза по б. „б“ статутът на лицето – да е местно и гражданин, следва да се съблюдава. И тук при определянето на местното лице релевантни са правилата във вътрешното законодателство на съответната държава, които могат да съдържат и времеви критерий.

По отношение на студентите, видно от чл. 20 от МСИДДО, два са важните аспекта – целта на пребиваването им в едната договаряща държава, и статусът им на местно лице. От една страна, времето за обучение не влияе върху начина им на облагане. От друга, пребиваването в държавата, където то се счита за местно, е решаващо. При другите доходи, които не попадат в някоя конкретна разпоредба от МСИДДО, регламентирани съгласно чл. 21 от МСИДДО, времеви критерий е релевантен, ако е налице МСД.

По различен начин влияе времето относно прилагането на чл. 25, ал. 1 и ал. 5, б. „б“ от МСИДДО. Въпросната разпоредба очертава процедурата за взаимно споразумение между двете договарящи държави при евентуално несъответствие между разпоредби от СИДДО. Разлика спрямо гореизложените разпоредби се забелязва по няколко направления.

Първо, при първата група разпоредби (напр. чл. 5, чл. 15 от МСИДДО) времето влияе на съответното данъчно облагане. Приложното поле на чл. 25 от МСИДДО е с друг обхват – специална процедура, посредством която се предотвратяват евентуални конфликти при прилагане на СИДДО. Второ, при първата група може да се говори за директния им ефект, т.е. не са необходими други предпоставки, освен изрично очертаните в тях. Чл. 25 от МСИДДО е с последващо действие – от заинтересованото лице

във връзка с друга разпоредба на СИДДО. Трето, разлика се забелязва в продължителността на времето. При първата група те са с времетраене около половината от календарната година, докато в чл. 25 от МСИДДО то е в рамките на няколко години. Това е обусловено от сложността на самата процедура във връзка с множеството ѝ етапи. Не на последно място, първата група поражда задължения, чието неизпълнение води до евентуални отрицателни последващи въздействия. Чл. 25, ал. 1 от МСИДДО е право, една възможност на заинтересованото лице, което не е задължително да бъде реализирано.

Времето в чл. 31 и чл. 32 от МСИДДО също се характеризира със самостоятелно предназначение, различно от анализирания по-горе две групи. Двете разпоредби очертават началото и края на действие на една СИДДО. Съгласно чл. 5, ал. 4 от Конституцията на Република България три са необходимите предпоставки, за да може СИДДО да бъде част от националното законодателство. Следователно влизането ѝ в сила се обуславя както от тях, така и от уговореното между двете държави. Прекратяването също се базира на една договореност между тях. Тук от значение е и изпращането на уведомление за прекратяване, за което следва да се съблюдава срок – най-малко шест месеца преди края на всяка календарна година. Може да се заключи, че времето при тези разпоредби рампира действието на една СИДДО. Началото и краят ѝ имат пряко влияние относно прилагането ѝ в цялост.

Невинаги обаче са налице срокове, които да рефлектират върху данъчното облагане. Типичен пример е чл. 17 от МСИДДО относно облагането на доходите на художествените изпълнители и спортисти. В този случай меродавен фактор е мястото на изпълнение, а не самото му времетраене.

Липсата на срок се забелязва и в чл. 6 от МСИДДО относно доходите от недвижимо имущество. Релевантното в конкретния случай е местонахождението на обекта на облагането. По аналогичен начин е данъчното третиране на чл. 8 от МСИДДО относно облагането на морския, речния и въздушния транспорт. Традиционният подход в този случай е то да се извършва при мястото на действително управление на предприятието.

### **Заключение**

Времето в МСИДДО рефлектира по различен начин в зависимост от естеството на разпоредбите. Налице са редица текстове, за които той не оказва влияние (чл. 17 от МСИДДО). При други времето е меродавен критерий относно прилагането им (чл. 5 от МСИДДО). То играе съществена роля и при очертаването на началото и края на една СИДДО – чл. 31 и чл. 32 от МСИДДО. Съществуват и хипотези, където то не е изрично прокламирано в текста на разпоредбата или в Коментара, но индиректно оказва влияние (чл. 18 от МСИДДО).

Времевият критерий в СИДДО винаги ще представлява обект на изследване по отношение на разпоредбите, за които той фигурира като неизменна част под една или друга форма. Той ще придобие по-голяма актуалност и при облагането на дигиталната икономика, която заема все по-значителна част от международната търговия. В тази връзка, налице са множество дебати по отношение на дигиталното МСД и как това ще рефлектира на концепцията. Един от дискуссионните въпроси е именно дали времевият критерий съгласно чл. 5, ал. 1 от МСИДДО не е изгубил значението си при прилагането на новите технологии. Бъдещите тенденции и съответните мерки ще очертаят и неговата съдбата.

### **Използвана литература**

1. Димитров, В. (2019). Финансово право. София: Нова звезда.
2. (Dimitrov, V. (2019). Finansovo pravo. Sofia: Nova Zvezda.)
3. Дулевски, С. (2018). Понятието за място на стопанска дейност в международното и българското данъчно право. София: Сиела.
4. (Dulevski, S. (2018). Ponyatiето za myasto na stopanska deynost v mezhhdunarodnoto i balgarskoto danachno pravo. Sofia: Ciela.)
5. Пенев, С. (2010). Правен режим на корпоративното подоходно облагане. Аспекти на хармонизация с правото на Европейския съюз, София: Софийски университет.
6. (Penov, S. (2010). Praven rezhim na korporativnoto podohodno oblagane, Aspekti na harmonizatsia s pravoto na Evropeyskia sayuz, Sofia: Sofiyski universitet.)
7. Чилова Н., Минкова Г. (2019). Помагало по данъчно право. Второ актуализирано и преработено издание. София: Сиела.
8. (Chilova N., Minkova G. (2019). Pomagalo po danachno pravo, Vtoro aktualizirano I preraboteno izdanie. Sofia: Ciela.)

**За контакти:** Ас. д-р Стойчо Дулевски  
Университет за национално и световно стопанство  
email: [sdulevski@unwe.bg](mailto:sdulevski@unwe.bg)