

## НЯКОИ МОМЕНТИ ОТНОСНО ПРИЛАГАНЕТО НА ЧЛ. 15, АЛ. 3 МСИДДО

Стойчо Дулевски<sup>1</sup>

### Резюме

Настоящото изследване разглежда специфичен случай при облагането на доходи от трудови правоотношения – чл. 15, ал. 3 от Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (МСИДДО). За тази цел ще се анализират правната същност и приложното поле на разпоредбата, като се изведат основните ѝ характеристики.

**Ключови думи:** Модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие; спогодба за избягване на двойното данъчно облагане; доходи от трудово правоотношение; международен транспорт

**JEL:** K33; K34

## SOME ASPECTS REGARDING THE APPLICATION OF ART. 15, PARA 3 OECD-MC

Stoycho Dulevski<sup>2</sup>

### Abstract

The current study examines a specific case in the taxation of income from employment – Art. 15, para 3 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (OECD-MC). For this purpose, both the legal nature and the scope of the provision will be analyzed outlining its main features.

**Keywords:** OECD Model Tax Convention on Income and on Capital; double tax treaty; income from employment; international traffic

**JEL:** K33; K34

---

<sup>1</sup> Д-р Стойчо Дулевски, катедра „Публичноправни науки“ към Юридическия факултет на УНСС, e-mail: s.dulevski@mail.bg

<sup>2</sup> Assist. Prof. Stoycho Dulevski, PhD, Department Public Legal Studies, Faculty of Law, UNWE, e-mail: s.dulevski@mail.bg

**Увод**

Разпоредбата на чл. 15 МСИДДО очертава облагането на един от най-често срещаните доходи в международен план – този от трудови правоотношения. Тя е структурирана в три алинеи, които се отличават с известна сложност и специфики.

При анализа на въпросната разпоредба следва да се направи уточнението, че няма изрично изведена дефиниция какво се разбира под „трудова правоотношение“ съгласно МСИДДО. Подобна възможност е предоставена на съответната държава по силата на чл. 3, ал. 2 МСИДДО. [1] Този подход е логически обусловен. Изхожда се от разбирането, че всяка държава, съобразно нейния суверенитет и правопорядък, би следвало да съдържа вътрешни правила по този въпрос. Нещо повече, трудовото право не представлява подотрасъл на данъчното, и по-конкретно международното данъчно, и се отличава със самостоятелен предмет. При определянето обаче кое правоотношение е трудово и кое не трябва да се вземе предвид и дали няма специална дефиниция за данъчни цели, която да е приложима. В България § 1, т. 26 от Допълнителните разпоредби (ДР) на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) дава яснота по този въпрос. Видно от него трудовото правоотношение в материалния данъчен закон е с по-широко приложно поле спрямо българското трудово право. Последното представлява първата възможна, но не и единствена, хипотеза в § 1, т. 26 от ДР на ЗДДФЛ. [2] Може да се заключи, че заложената в ЗДДФЛ дефиниция е приложимата при данъчното третиране на доходите от трудови правоотношения.

Чл. 15, ал. 1 МСИДДО може да се определи за общото правило, очертаващо къде следва да се облага доходът от трудови правоотношения. [3] Не се забелязват теоретични и практически проблеми при първата хипотеза, когато трудът и служителят/работникът се намират в едната държава. Липсата на международен елемент в този случай ограничава облагането да се извърши само в нея. При полагането на труд в другата държава е възможно то да се осъществи в нея.

Чл. 15, ал. 2 МСИДДО представлява изключение от общото правило. [4] В три кумулативни подточки са очертани критериите относно коя държава има правомощието за данъчно облагане. Те могат да се определят като „изключение от изключението“, т.е. тази алинея намира приложение, само ако те са реализирани. Тук е въведена фигурата на работодателя, както и понятието „място на стопанска дейност“ (МСД).

Чл. 15, ал. 3 МСИДДО е последната алинея от въпросната разпоредба. [5] [6] Той въвежда специфична хипотеза относно местоположението на полагаане и съответното облагане на труда. В тази връзка правят впечатление няколко неща. Първо, и тук, видно и от правната същност и преследвани цели в чл. 15 МСИДДО, става въпрос за доходи от трудово правоотношение. Доказателство за това е употребата на понятието „труд“. Второ, това следва да се осъществи на изрично посочените в текста определени места. Те се отличават с мобилност, изхождайки от тяхното предназначение. Трето, в чл. 15, ал. 3 МСИДДО от 2010 г. са използвани други характерни за МСИДДО понятия, а именно „мястото на действително управление“, „предприятие“, „международен транспорт“, които не фигурират в другите алинеи на чл. 15 МСИДДО. Изложените аргументи относно спецификата на тази хипотеза обуславят и нуждата да се изведат основните ѝ белези във връзка с надлежното ѝ прилагане.

В данъчната доктрина са застъпени две основни виждания какво е съотношението на чл. 15, ал. 3 МСИДДО спрямо чл. 15, ал. 1 МСИДДО. Според първото се счита, че тя е специална спрямо общото правило и като такава се прилага с приоритет спрямо него. Второто виждане е, че тя по-скоро допълва установените постулати и не е с независима природа.

Изхождайки от различните виждания, споделям позицията, че чл. 15, ал. 3 МСИДДО е *lex specialis* по няколко причини. Първо, подобни дискусии са били относими по отношение на старата трактовка от текста, която е поразила възможността за двусмислено тълкуване, както и противоречивата практика по този въпрос. Второ, чл. 15, ал. 3 МСИДДО започва с „независимо от предходните разпоредби на този член“, което налага разбирането за една самостоятелност, обособеност спрямо другите алинеи на чл. 15 МСИДДО. Подобна конструкция е видна и в началото на чл. 15, ал. 2 МСИДДО, която, както вече бе уточнено по-горе, представлява изключение от общото правило. Трето, в чл. 15, ал. 3 МСИДДО е уредена специфична хипотеза на данъчно облагане. Ако тя можеше да попадне, да се „абсорбира“ в чл. 15, ал. 1 или ал. 2 МСИДДО, то не би следвало да съществува отделен текст.

Чл. 15, ал. 3 МСИДДО си взаимодейства и с други разпоредби от МСИДДО. Така например, той стои в пряка връзка с чл. 1 МСИДДО относно лицата, за които се прилага конкретната СИДДО. Те следва да бъдат местни на една от двете или на двете договарящи

държави. В тази връзка от значение е и чл. 4 МСИДДО относно определянето критериите за местно лице. Това е приложимо както за новата редакция на чл. 15, ал. 3 МСИДДО, където изрично се говори за „местно лице“ по смисъла на чл. 4, ал. 1 МСИДДО, така и на старата по отношение на „мястото на действително управление“ - чл. 4, ал. 3 МСИДДО. Видно от извършваните дейности, следва да се обърне внимание и на разпоредбата на чл. 8 МСИДДО, озаглавена „Морски, речен и въздушен транспорт“. При определянето на използвания понятиен апарат в чл. 15, ал. 3 МСИДДО пряко приложение ще намери и чл. 3 МСИДДО. Като относими могат да се посочат и текстовете на чл. 23А и чл. 23Б МСИДДО във връзка с методите за премахване на двойното данъчно облагане. От значение е също и чл. 25 МСИДДО при прилагането на процедурата за взаимно споразумение. Тя, от своя страна, стои в определена връзка с разпоредбите на чл. 26 МСИДДО (обмен на информация) и чл. 27 МСИДДО (сътрудничество при събиране на данъци). Може да се обобщи, че чл. 15, ал. 3 МСИДДО представлява специфичен случай на данъчно облагане на доходите от трудови правоотношения, който си взаимодейства с редица други разпоредби от МСИДДО.

За да може да се добие една по-пълна представа относно правната същност и преследваните в чл. 15, ал. 3 МСИДДО цели, е необходимо да се извърши един по-детайлен анализ на трактовката му. В тази връзка ще се обърне внимание на типичните елементи в старата и новата редакция на разпоредбата.

Чл. 15, ал. 3 МСИДДО използва понятията „възнаграждение“ и „труд“, които са заимствани от други правни отрасли за данъчни цели. Най-общо, необходимо е да е налице едно реално осъществяване на престация, спрямо което е извършено насрещното задължение за заплащане. Тук приложение намират гореизложените аргументи относно третирането на трудовото правоотношение през призмата на националното данъчно право.

По отношение на субектния критерий се забелязва разлика спрямо версиите от 2010 г. и 2017 г. При първата няма негова конкретна идентификация, а приоритет имат видът на работата и местоположението ѝ. Това понякога може да доведе до въпроса дали всички лица, които се намират на борда на превозното средство, попадат в обхвата. В Коментара към МСИДДО (Коментара) от 2010 г. в т. 9 към чл. 15 МСИДДО е пояснено, че става въпрос за лице, което е част от екипажа. Това виждане е застъпено и включено в чл. 15, ал. 3 МСИДДО от 2017 г. По аргумент от противното, лица на свободна професия, както и такива, които не са част от екипажа, не попадат в приложното ѝ поле. Подобна текстова

трактовка заслужа адмирации, защото ограничава възможното двусмислие по този въпрос. Считаю, че това стои в зависимост и от реално извършваната дейност. Интересен е въпросът какво следва да е третирането при смесени дейности, т.е. лицето отговаря на субектния критерий, но действа както във връзка с работата на екипажа, така и осъществява различна, самостоятелна дейност. В този случай разделянето на дейностите е най-удачният вариант. Следователно другият доход, различен от този по чл. 15, ал. 3 МСИДДО, следва да се облага съгласно релевантния член на МСИДДО по съответния ред.

Чл. 15, ал. 3 МСИДДО очертава къде следва да се осъществява дейността посредством изброените в него видове транспорт. Разпоредбата от 2010 г. конкретизира, че става въпрос за морски, речен кораб или самолет. Обърнато е внимание и че тази дейност следва да се осъществява в международния и речния транспорт.

Тук са възможни две предизвикателства. Първото е относно вида – при стриктното му тълкуване не следва да се включват други подобни транспортни средства. Второто е по отношение на международния и речния транспорт. Така разписано, съгласно текста съществува разлика между тези два вида транспорт, щом са отделно обособени като възможни хипотези. Следователно речният не би следвало да се възприеме за международен. Ако се приеме това виждане, то, по аргумент от противното, той следва да е вътрешен и да няма интернационален елемент. Съмнение може да възникне и относно дали например транспорт в езеро, част от териториалните води на няколко държави, отговаря на изискването на международен транспорт, тъй като не следва да се определи като речен. Дефиницията за „международен транспорт“ съгласно чл. 3, ал. 1, б. „д“ МСИДДО от 2010 г. не дава категоричен отговор. [7]

Промяна по този въпрос се забелязва в МСИДДО от 2017 г. В последната версия на разпоредбата е премахнат речният транспорт. Вместо това е използвано общото понятие „международен транспорт“, като е добавено и изключение. В приложното поле на чл. 15, ал. 3 МСИДДО не се включва вътрешният транспорт. Подкрепям подобен подход, тъй като по ясен и недвусмислен начин очертава обхвата на въпросната разпоредба, без излишно да разделя упражняването на дейността. Следва да се отбележи също, че последният МСИДДО от 2017 г. разширява приложното поле на понятието „международен транспорт“ съгласно чл. 3, ал. 1, б. „д“ МСИДДО, включвайки и предприятия от трети страни.

По отношение на видовете транспортни средства съм на мнение, че е удачно да се прилага същият подход, както за международния транспорт. Действително и в двете редакции на чл. 15, ал. 3 МСИДДО от 2010 г. и 2017 г. фигурират определени транспортни средства, което може да породи първоначалното разбиране, че това са и единствените възможни хипотези. Подобна идея обаче крие редица практически рискове и не би съблюдавала ефективно преследваните цели по следните причини.

Първо, съвременните потребности и непрестанното развитие на технологиите въвежда и други транспортни средства, които се експлоатират по аналогичен или сходен начин. Тяхното евентуално различно третиране както би довело до възможни целенасочени злоупотреби с правото, така и може да рефлектира до едно неравностойно, дискриминационно данъчно третиране. Следователно от значение тук е самото използване/предназначение, а не самият външен вид например. Второ, при анализ на МСИДДО съществуват и други разпоредби, където са очертани примери. Като такава хипотеза може да се посочи чл. 5, ал. 2 МСИДДО относно типичните видове МСД. Видно от Коментара и от практическите казуси по този въпрос, може да се заключи, че те не обхващат всички възможни проявления на МСД и не следва да се тълкуват стриктно. Тяхното поместване илюстрира по-често срещаните случаи, които да служат за коректив при правилното прилагане на въпросната концепция. Нещо повече, въпреки че са посочени в чл. 5, ал. 2 МСИДДО, те могат да не удовлетворят необходимите предпоставки за формиране на МСД. Ето защо анализът на всеки отделен казус е необходим. Уповавайки се на посочените съждения относно МСД, считам, че този подход е приложим и за чл. 15, ал. 3 МСИДДО. Подобно виждане е споделено в Коментара от 2017 г. в т. 9.4. към чл. 15 МСИДДО.

При анализа на сключените между България и други държави СИДДО могат да се открият подобни съждения. Така например, в чл. 15, ал. 3 СИДДО с Кралство Саудитска Арабия е поместено и пътното превозно средство, използвано в международния транспорт, като възможна хипотеза. В чл. 15, ал. 3 СИДДО с Ислямска република Пакистан фигурира и железопътният транспорт. Въпросните две СИДДО могат да се определят като последните, сключени от България. Видно от тях съответните държави могат да добавят и допълнителни елементи към текста посредством преговори, което не противоречи на МСИДДО. В тях се забелязва и тенденцията за разширяване на приложното поле на чл. 15,

ал. 3 МСИДДО по този въпрос, като не се изброяват всички възможни проявления на международния транспорт. Съблюдава се обаче изискването той да е международен.

Относно видовете транспорт в МСИДДО няма дефиниция за „кораб“. В този случай е приложим чл. 3, ал. 2 МСИДДО, който препраща към вътрешното законодателство на съответната държава. Това още веднъж представлява доказателство за изложените по-горе доводи по този въпрос, тъй като е възможно да са налице различни тълкувания относно понятието. Най-общо корабът следва да отговаря на две основни характеристики – той да е пригоден за транспорт на хора и/или стоки и да се управлява като такъв. Следователно кораби с друго предназначение не попадат в обхвата на чл. 15, ал. 3 МСИДДО. Такива например могат да са корабите ресторанти или музеи, които са неподвижни.

Липса на дефиниция може и да се установи при изследването на понятието „самолет“. Считам, че и за него са приложими съжденията относно кораба. Споделям позицията за разширително тълкуване на видовете летателни средства, като например хеликоптер, въздушни балони и други (De Broe, L., Luts, J., 2017, 156).

Подобно е виждането и при употребата на израза „лодка“. Няма изрична легална дефиниция, а като едно от различията между нея и кораба може да се посочи предназначението им. Корабът по-скоро поражда асоциации за по-голям плавателен съд, пригоден за по-дълги и по-трудни маршрути (напр. морета и океани). Лодката, от друга страна, е с по-малък размер и капацитет и е насочена към по-кратки дестинации (напр. по канали). Подобно разбиране обаче не винаги е възможно да съответства на вижданията на вътрешното законодателство на определена държава. За целите на данъчното облагане не следва да се прави разлика между двете понятия, а многообразието от хипотези не може да очертае всички възможни случаи.

Може да се обобщи, че за да се говори за международен транспорт, е необходимо да е налице преминаване на границата на дадена държава. В противен случай няма да има международен елемент и чл. 15, ал. 3 МСИДДО е неприложим.

При внимателен прочит на чл. 15, ал. 3 МСИДДО се забелязва, че липсват понятия, които фигурират в предходните две алинеи на въпросната разпоредба. Това са „трудово правоотношение“ в българската версия на чл. 15, ал. 1 МСИДДО и „работодател“ в чл. 15, ал. 2, б. „б“ и „в“ МСИДДО. Докато първият израз смислово отговаря на „положен труд“

съгласно българската версия на чл. 15, ал. 3 МСИДДО, то вместо работодателят фигурира „мястото на действителното управление на предприятието“ в редакцията от 2010 г.

Дефиниция за „предприятие“ е изведена в чл. 3, ал. 1, б. „в“ МСИДДО. [8] В тази връзка правят впечатление няколко неща. Първо, използван е изразът „стопанска дейност“, който е дефиниран в чл. 3, ал. 1, б. „з“ МСИДДО. [9] Второ, допускат се всичките му възможни проявления, в това число и за целите на чл. 15, ал. 3 МСИДДО (Дулевски, С., 2018, 53). Не на последно място, поражда се разбирането, че невинаги предприятието може да се определи като работодател при буквален прочит на третата алинея на чл. 15 МСИДДО. Нещо повече, меродавно е „мястото на действително управление на предприятието“. Както бе посочено по-горе, то фигурира в разпоредбата на чл. 4, ал. 3 МСИДДО и се отнася само за юридическите лица. Това представлява и разлика спрямо фигурата на работодателя, който може да бъде физическо или юридическо лице.

Във версията на Коментара от 2010 г. е отделено по-подробно внимание на този критерий. Счита се, че едно юридическо лице може да има няколко места на управление, но само едно действително място на управление. Изведени са и редица фактори, които да помогнат за правилното му определяне: „къде обикновено се е провеждало заседанието на борда на директорите..., къде тези ръководни лица осъществяват ежедневното управление на това юридическо лице..., къде се съхраняват счетоводните документи“ и други. Пояснено е, че въпросният критерий е особено приложим при доходите от международен морски, вътрешен воден транспорт и въздушен транспорт. По този начин се прави своеобразно препращане към чл. 8 и чл. 15, ал. 3 МСИДДО.

В Коментара от 2017 г. приоритет е даден на взаимното споразумение съгласно чл. 25 МСИДДО относно прилагането на чл. 4, ал. 3 МСИДДО. Считаю този подход по-скоро за рисков и неефективен. Невинаги може да се стигне до такова споразумение. В този случай лицето не може да се позове на облекчение или освобождаване съгласно съответното СИДДО, освен ако това не се осъществи от компетентните органи на договарящите държави. Наличието на взаимно споразумение отнема определен времеви период, който може да продължи няколко години. През това време е възможно лицето да не знае или да прилага погрешно СИДДО, което да рефлектира на данъчното му третиране. Ето защо съм на мнение, че подобен подход изглежда тромав и нецелесъобразен. Този въпрос е особено актуален през призмата на настоящата ситуация с COVID-19.



При съпоставянето на чл. 15, ал. 3 МСИДДО и на чл. 4, ал. 3 МСИДДО се забелязват и някои разлики. Докато при първата разпоредба мястото на действително управление е относимо към предприятие, то при втората е във връзка с „лице, което не е физическо лице“ (De Broe, L., Luts, J., 2017, 163). Като друго различие може да се изведе приложното им поле. Чл. 4, ал. 3 МСИДДО представлява една обща хипотеза, докато чл. 15, ал. 3 МСИДДО се концентрира върху предприятията, които извършват точно определени дейности.

Усложнения относно този критерий могат да се забележат при участието и на други лица, които влияят на цялостната дейност. Типичен пример е отдаването на лизинг на превозното средство. Ако в уговорката между лизингодателя и лизингополучателя не е включено отдаването на екипаж, то предприятие по смисъла на чл. 15, ал. 3 МСИДДО би следвало да е това на лизингополучателя (De Broe, L., Luts, J., 2017, 162). Ако обаче се преотстъпва и екипаж, то отворен остава въпросът кое е релевантното предприятие – това на лизингодателя или това на лизингополучателя. От една страна, се поражда разбирането, че и двете отговарят на критерия. От друга, изхождайки от идеята за място на действително управление, то може да бъде по-скоро само едно.

През призмата на българското законодателство чл. 3 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) очертава кои юридически лица са местни съгласно вътрешното право. Като първи белег е изведена регистрацията, самото учредяване на юридическото лице. Във въпросната разпоредба обаче не фигурира действителното място на управление като приложим меродавен критерий. Изхождайки от визираните в чл. 4 МСИДДО идеи и ограничавайки възможностите за злоупотреби, въвеждането в ЗКПО на мястото на действително управление е удачна опция.

Констатациите относно мястото на действително управление на предприятието във връзка с чл. 15, ал. 3 МСИДДО са релевантни за текста от 2010 г. През 2017 г. подобно изискване не фигурира. Все пак в т. 9.5. към чл. 15 МСИДДО в Коментара от 2017 г. се допуска държавите да прилагат този подход.

Разлика се забелязва и в определянето правомощията на държавите относно данъчното облагане. В старата редакция на чл. 15, ал. 3 МСИДДО от 2010 г. е използван глаголът „може“, предоставящ възможност на една от двете държави. В новата версия от 2017 г. той е заместен от „се облага“, като по този начин не се дава възможност за избор. И тук обаче т. 9.6. към чл. 15 МСИДДО в Коментара от 2017 г. допуска облагането да може

да се осъществи в другата държава. Това стои в пряка връзка и с идеята, че лицето може целенасочено да злоупотреби с правото и да избере къде да е местно поради по-благоприятен данъчен режим за облагане - т. 9.9. към чл. 15 МСИДДО в Коментара от 2017 г.

И двете нововъдения заслужават адмирации. Мястото на действително управление може да създаде практически затруднения и като че ли не стои в пряка връзка с преследваните в чл. 15 МСИДДО цели. Прецизирането на този въпрос в чл. 15, ал. 3 МСИДДО от 2017 г. ограничава по максимален начин възможността за двусмислено тълкуване. Той надлежно регламентира в коя държава следва да се обложи въпросният доход.

### **Заклучение**

След направения анализ на чл. 15, ал. 3 МСИДДО могат да се направят следните обобщения. Изследваната алинея очертава една специфична хипотеза по отношение на облагането на доходите от трудови правоотношения. В тази връзка тя използва понятия, които не фигурират в предходните алинеи на чл. 15 МСИДДО (предприятие, място на действително управление, международен транспорт). Ето защо при прилагането ѝ е необходимо да се вземе предвид тяхната правна същност и предназначение. В някои случаи биха могли да възникнат затруднения относно определянето на релевантното при тази хипотеза предприятие. Това е възможно при редакцията от 2010 г. Не би следвало да има практически проблеми относно транспортните средства – видно от МСИДДО, СИДДО и логическото интерпретиране на разпоредбата е изведено разбирането за разширително тълкуване на техния вид.

Чл. 15, ал. 3 МСИДДО от 2017 г. ограничава възможните предизвикателства спрямо предишната версия. По ясен и недвусмислен начин е очертано къде, какво и от кого следва да бъде обложено. Въведени са пояснения относно субектния критерий, както и случаи, за които въпросната хипотеза не се прилага. В Коментара от 2017 г. са запазени и предходните разбирания по този проблем, като е предоставено на държавите при преговорите на СИДДО да въведат алтернативни текстове. Подобна техника е позната и в други разпоредби от МСИДДО. Като пример може да се посочи т. нар. „МСД за услуги“, което не фигурира изрично в чл. 5 МСИДДО, но може да бъде поместено като алтернативна хипотеза в

СИДДО. Това представлява доказателство за едно по-гъвкавото данъчно третиране, изхождайки от свободата на договаряне и от националния суверенитет.

Чл. 15, ал. 3 МСИДДО е последната хипотеза в чл. 15 МСИДДО относно данъчното облагане на доходите от трудови правоотношения. На пръв поглед тя не се отличава с особени предизвикателства. Многообразието от случаи във връзка с настоящите динамични отношения, симбиозата от различни елементи, включително и през призмата на националните законодателства, както и измененията между двете анализирани редакции, са само част от доводите за специфичната ѝ природа и възможните трудности в тази връзка. Нововъведенията от 2017 г. показват, че разпоредбата е с динамична природа и може да подлежи на последващи промени. Бъдещите практически казуси и тенденции в международната търговия ще окажат въздействие и върху приложното поле на чл. 15, ал. 3 МСИДДО, като не е изключено тя да претърпи и последващи модификации.

**Бележки:**

[1] За целите на настоящия труд ще се направи съпоставка между релевантните за изследването разпоредби на МСИДДО от 2010 г. и 2017 г. При идентичност няма да бъде изрично упомената годината на МСИДДО, а ще се цитира официалната българска версия на МСИДДО от 2010 г. При различие това ще бъде уточнено, като за целта ще се използва неофициален авторски превод на МСИДДО от 2017 г.

[2] § 1, т. 26 от ДР на ЗДДФЛ: "Трудови правоотношения" са:

а) правоотношенията с работници и служители по Кодекса на труда;“

[3] Чл. 15, ал. 1 МСИДДО: „Като се имат предвид разпоредбите на чл. 16, 18 и 19, заплати, надници и други подобни възнаграждения, получени от местно лице на едната договаряща държава въз основа на трудово правоотношение, се облагат с данък само в тази държава, освен ако трудът се полага в другата договаряща държава. Ако трудът се полага по този начин, така получените възнаграждения могат да се облагат с данък в тази друга държава“.

[4] Чл. 15, ал. 2 МСИДДО: „Независимо от разпоредбата на ал. 1, възнаграждение, получено от местно лице на едната договаряща държава за положен труд в другата договаряща държава, се облага с данък само в първата посочена държава, ако:

## СТОЙЧО ДУЛЕВСКИ

а) получателят пребивава в другата държава за период или периоди ненадвишаващи общо 183 дни във всеки дванадесетмесечен период, започващ или завършващ в съответната данъчна година, и

б) възнаграждението е платено от или за сметка на работодател, който не е местно лице на другата държава, и

в) възнаграждението не е за сметка на място на стопанска дейност, което работодателят притежава в другата държава“.

[5] Чл. 15, ал. 3 МСИДДО от 2010 г.: „Независимо от предходните разпоредби на този член, възнаграждение, получено за положен труд на борда на морски кораб или самолет, експлоатирани в международния транспорт, или на борда на речен кораб, опериран в речния транспорт, може да се облага с данък в договарящата държава, в която се намира мястото на действително управление на предприятието“.

[6] Неофициален авторов превод на чл. 15, ал. 3 МСИДДО от 2017 г.: „ Независимо от предходните разпоредби на този член, възнаграждение, получено от местно лице на едната договаряща държава за положен труд като постоянен член на екипажа на борда на кораб или самолет, експлоатирани в международния транспорт, различно от борда на кораб или самолет, експлоатирани единствено в другата договаряща държава, се облага с данък само в първата посочена държава“.

[7] Чл. 3, ал. 1, б. „д“ МСИДДО 2010 г.: „... означава всеки превоз с кораб или самолет, извършван от местно лице на едната договаряща държава, освен когато корабът или самолетът се експлоатират единствено между места, намиращи се в другата договаряща държава“.

[8] Чл. 3, ал. 1, б. „в“ МСИДДО: „терминът „предприятие“ се отнася към осъществяването на всякаква стопанска дейност“.

[9] Чл. 3, ал. 1, б. „з“ МСИДДО: „терминът „стопанска дейност“ означава осъществяването на професионални услуги и други дейности с независими характер“.

### Литература:

1. Дулевски С., Понятието за място на стопанска дейност в международното и българското данъчно право, Сиела, С., 2018, стр. 53 (Dulevski S., Poniatieto za miasto na stopanska deynost v mezhdunarodnoto i balgarskoto danachno pravo, Siela, S, 2018, str. 53)

2. Модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие, ОИСР, 2010, достъпен на: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/modeltaxconventiononincomeandoncapital-condensedversionjuly2010.htm> ((Model na danachna spogodba za dohodite i imushtestvoto na Organizatsiata za ikonomichesko satrudnichestvo i razvitie, OISR, 2010, dostapen na: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/modeltaxconventiononincomeandoncapital-condensedversionjuly2010.htm>)
3. Модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие, ОИСР, 2017, достъпен на: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page29](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page29) (Model na danachna spogodba za dohodite i imushtestvoto na Organizatsiata za ikonomichesko satrudnichestvo i razvitie, OISR, 2017, dostapen na: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page29](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page29)).
4. De Broe, L., Luts, J., Taxation of Remuneration from Employment aboard a Ship or Aircraft Operated in International Traffic: Interpretation Issues under Article 15 (3) of the OECD Model, Bulletin for International Taxation, IBFD, March/April 2017, p. 156