

КЛЮЧОВИ АСПЕКТИ ОТНОСНО ДЪЩЕРНОТО ДРУЖЕСТВО В КОНЦЕПЦИЯТА ЗА МЯСТО НА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ

Ас. д-р Стойчо Дулевски¹

Резюме: Настоящата статия разглежда един от случаите, когато обикновено не се формира място на стопанска дейност (МСД) – разпоредбата на чл. 5, ал. 7 от Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (МСИДДО). Основната цел на изследването е да се очертае правната ѝ същност, акцентирайки върху ключовите моменти в нея. Въпреки че тя не се отличава с особени предизвикателства от теоретично и практическо естество, се забелязват определени аспекти, на които следва да се обърне специално внимание, тъй като могат да се интерпретират като изключение от разписаното в нея.

Ключови думи: място на стопанска дейност, дъщерно дружество, спогодби за избягване на двойното данъчно облагане.

JEL: K22, K33, K34.

Увод

Концепцията за МСД в международното данъчно право е очертана в чл. 5 от МСИДДО. Тя представлява важен регулатор при сключване на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане

¹ Катедра “Публичноправни науки”, Юридически факултет, Университет за национално и световно стопанство, sdulevski@unwe.bg

(СИДДО) между държавите и намира съответното проявление във вътрешните им законодателства. В България МСД е дефинирано в § 1, т. 5 от Допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).²

Чл. 5 от МСИДДО се състои от няколко алинеи, които през годините са били обект на множество дискусии поради значимостта им от теоретично и практическо естество. Динамичните търговски отношения в днешно време рефлектират и върху правната същност на МСД, обуславяйки нуждата от регулярни изследвания относно развитието му.

За целите на настоящия труд интерес представлява разпоредбата на чл. 5, ал. 7 от МСИДДО от 2017 г.³, която разглежда хипотеза на неформиране на МСД.⁴ Структурно изследването започва с правната същност на разпоредбата посредством извеждане на основните ѝ

² "Място на стопанска дейност" е:

а) определено място (собствено, наето или ползвано на друго основание), посредством което чуждестранно лице извършва цялостно или частично стопанска дейност в страната, като например: място на управление; клон; търговско представителство, регистрирано в страната; офис; кантора; ателие; завод; работилница (фабрика); магазин; склад за търговия; сервиз; монтажен обект; строителна площадка; мина; кариера; сонда; петролен или газов кладенец; извор или друг обект на извличане на природни ресурси;

б) извършването на дейност в страната от лица, упълномощени да сключват договори от името на чуждестранни лица, с изключение на дейността на представителите с независим статут по глава шеста от Търговския закон;

в) трайно извършване на търговски сделки с място на изпълнение в страната, дори когато чуждестранното лице няма постоянен представител или определено място.

³ Чл. 5, ал. 7 от МСИДДО е текстово идентичен с чл. 5, ал. 8 от Модела на данъчна спогодба между развитите и развиващите се страни на Организацията на обединените нации (МООН), поради което последният няма да бъде обект на отделно изследване.

⁴ Тъй като МСИДДО от 2017 г. е последната официална версия и поради липсата на официален превод на български език, цитирана е българската версия на МСИДДО от 2010 г. поради идентичността в текстовете. Това е приложимо и за другите цитирани в настоящото изследване разпоредби от МСИДДО на български език. Чл. 5, ал. 7 от МСИДДО: „Обстоятелството, че дружество, което е местно лице на едната договаряща държава, контролира или е контролирано от дружество, което е местно лице на другата договаряща държава или което извършва стопанска дейност в тази друга държава (чрез място на стопанска дейност или по друг начин), не прави само по себе си което и да е от дружествата място на стопанска дейност на другото“.

КЛЮЧОВИ АСПЕКТИ ОТНОСНО ДЪЩЕРНОТО ДРУЖЕСТВО ...

елементи. То продължава с анализ на релевантната международна практика, последван от сравнение на сключените СИДДО между България с други страни по този въпрос. В заключението е направено обобщение на резултатите и е споделена авторовата позиция.

1. Ключови моменти в разпоредбата на чл. 5, ал. 7 от МСИДДО

Текстът на чл. 5, ал. 7 от МСИДДО фигурира още в първия МСИДДО от 1963 г., като остава непроменен през годините, включително и в последния МСИДДО от 2017 г. От една страна, това показва значимата му и неизменна роля в концепцията за МСД. От друга, поражда се въпросът, дали липсата на промени е доказателство за неналичието на теоретични и практически предизвикателства.

В тази връзка е необходимо да се изследват ключовите елементи на разпоредбата. Чл. 5, ал. 7 от МСИДДО започва с термина „дружество“, който е понятийно изведен в чл. 3, ал. 1, б. „б“ от МСИДДО.⁵ При внимателния му прочит се налага разбирането, че понятието за дружество е с широко приложно поле. Според Клаус Фогел едноличните акционери също попадат в обхвата на дефиницията (Reimer & Rust, 2015). Това представлява своеобразно надграждане за правната му същност съгласно търговската уредба за целите на данъчното облагане.

„Дружеството“ се среща на няколко места в МСИДДО. Освен в чл. 5, ал. 7 и ал. 8 от МСИДДО то фигурира и в текста на чл. 16 „Директорски възнаграждения“ и чл. 29 „Право на облекчения“. Може да се изведе разбирането, че дружеството не обуславя наличието на сериозни предизвикателства при интерпретирането си, обхващайки многообразието от негови проявления.

Във връзка с дружеството следва да се направи сравнение на правната същност между дъщерното дружество и клона през призмата

⁵ Чл. 3, ал. 1, б. „б“ МСИДДО: „терминът „дружество“ означава всяко юридическо лице или всяка общност, която се третира като юридическо лице за целите на данъчното облагане“.

на концепцията за МСД. Последният е една от възможните форми на МСД съгласно чл. 5, ал. 2, б. „б“ от МСИДДО. Докато дъщерното дружество е самостоятелен правен субект, отделно юридическо лице, то клонът е несамостоятелно правно образувание от търговска гледна точка. В тази връзка е налице и константна практика на върховните съдилища на Република България.⁶ От друга страна, за данъчни цели клонът може да се определи „като относително независим субект със собствени съоръжения/оборудване, образуващи определено място на дейност, с отделни счетоводство и регистрация“ (Дулевски, 2018). Въпреки това той е икономически подчинен на предприятието майка. През призмата на концепцията за МСД може най-общо да се заключи, че дъщерното дружество не формира МСД, докато клонът е една от най-честите негови форми. Съществен елемент за тяхното разграничаване е степента им на зависимост.

По отношение на критериите за определяне на местно лице, което понятиено фигурира в чл. 5, ал. 7 от МСИДДО, е приложим чл. 4 от МСИДДО. Това е важно поради определяне местоположението на облагането на въпросното лице като носител на съответните права и задължения в определената държава. Поради всеобхватността им, както и различната цел на настоящия труд, те не подлежат на анализ. Установените международни постулати, както и релевантните правила във

⁶ „Не съществува спор в правната теория и последователната съдебна практика, че клонът на търговското дружество не е правен субект и няма качеството на юридическо лице.“ (Решение № 119 от 01.09.2017 г. по т. д. № 1056/2016 г. на Върховния касационен съд); „Съгласно чл. 17а, ал. 1 от ТЗ, чуждестранно лице, регистрирано с право да извършва търговска дейност според националния си закон, може да регистрира клон в Република България, като клонът се вписва в търговския регистър. Въпросното вписване обаче не води до възникване на нов правен субект и в този смисъл той не е самостоятелно юридическо лице.“ (Решение № 13182 от 10.10.2013 г. по адм. д. № 10228/2013 на Върховния административен съд); „Клонът на търговско дружество по чл. 17а от ТЗ е правно-организационна форма за осъществяване на стопанска дейност, при която търговецът чрез относително обособяване на дейността си я осъществява на територията на държава, различна от тази, в която се намира седалището му. Това обосновава извода, че клонът на търговското дружество не е юридическо лице.“ (Решение №3015 от 08.03.2010 г. по адм. д. № 1055/2010 г. на Върховния административен съд).

КЛЮЧОВИ АСПЕКТИ ОТНОСНО ДЪЩЕРНОТО ДРУЖЕСТВО ...

вътрешното законодателство при определяне кое лице е местно, са приложими и за чл. 5, ал. 7 от МСИДДО.

При анализа на въпросната разпоредба друг ключов момент е контролът, който едно дружество оказва на друго. В МСИДДО няма изрична дефиниция, какво се разбира под „контрол“. В ДОПК § 1, т. 4 от ДР, обособен в пет алтернативни хипотези, е даден отговор на този въпрос от българска гледна точка.⁷ Видно от него контролът има различни проявления, като всички негови случаи не могат да бъдат подробно обхванати в дефиницията. В тази връзка споделяме позицията, че не е необходимо контролът да бъде упражняван (Reimer & Rust, 2015). Най-общо контролът е правото или властта за значително влияние върху стопанската дейност на другото дружество, което рефлектира на правната и икономическата зависимост между двете дружества – контролирано и контролиращо.

Стопанската дейност е характерен белег за формирането на МСД, която е и част от наименованието му в българския превод. Тя се характеризира с продуктивност и многообразие от случаи и е неизчерпателно изведена в чл. 3, ал. 1, б. „з“ МСИДДО (Славчева & Стефанов, 2012).⁸

По отношение на самото понятие за МСД в българската и международната данъчна литература са налице подробни изследвания. Всеобхватността на материята не обуславя нуждата да се анализира какво

⁷ "Контрол" е налице, когато контролиращият:

- а) притежава пряко или косвено или по силата на споразумение с друго лице повече от половината от гласовете в общото събрание на друго лице, или
- б) има възможност да определя пряко или непряко повече от половината от членовете на управителния или контролния орган на друго лице, или
- в) има възможност да ръководи, включително чрез или заедно с дъщерно дружество по силата на устав или договор дейността на друго лице, или
- г) като акционер или съдружник в едно дружество контролира самостоятелно по силата на сделка с други съдружници или акционери в същото дружество повече от половината от броя на гласовете в общото събрание на дружеството, или
- д) може по друг начин да упражнява решаващо влияние върху вземането на решения във връзка с дейността на дружеството.

⁸ Чл. 3, ал. 1, б. „з“ от МСИДДО: „терминът „стопанска дейност“ означава осъществяването на професионални услуги и други дейности с независим характер“.

се разбира под МСД в настоящата статия, тъй като в нея се акцентира единствено на разпоредбата на чл. 5, ал. 7 от МСИДДО.

Употребата на израза „по друг начин“, като втора алтернативна форма за извършване на стопанската дейност съгласно чл. 5, ал. 7 от МСИДДО, предполага възможността за разширително тълкуване в зависимост от съответната държава и случай. Например това може да бъде постоянният обект по смисъла на § 1, т. 10 от ДР на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), когато той не удовлетворява критериите за МСД.⁹

2. Практически международни казуси при прилагането на чл. 5, ал. 7 от МСИДДО

В тази точка от изследването са анализирани някои решения от практиката на различни държави относими към чл. 5, ал. 7 от МСИДДО.

Още в началото на 90-те години германският Федерален данъчен съд разглежда подобен проблем в своята практика (Решение от 14 септември 1994 г. на германския Федерален данъчен съд). Американското дружество A-companу, Акрон има английско дъщерно дружество, което продава продуктите на дружеството майка в Европа. В същото време германско дружество, което също е част от американската група и е нейно дъщерно дружество, поддържа склад в Германия, в който продава и доставя продуктите на английското дружество. В тази връзка германското дружество извършва услуги по рекламата и популяризирането им. Едновременно с това то продава и продукти от друг производител и осъществява ремонт и поддръжка на транспортните средства. Изхождайки от конкретната фактическа обстановка, е поставен въпросът, дали германското дружество не е зависим представител съгласно

⁹ "Постоянен обект" е търговско представителство, клон, офис, кантора, ателие, завод, работилница (фабрика), магазин, склад за търговия, сервиз, монтажен обект, строителна площадка, мина, кариера, сонда, петролен или газов кладенец, извор или други подобни, целящи извличане на природни ресурси, определено помещение (собствено, наето или ползвано на друго основание) или друго място, чрез което едно лице извършва цялостно или частично икономическа дейност на територията на една страна.

КЛЮЧОВИ АСПЕКТИ ОТНОСНО ДЪЩЕРНОТО ДРУЖЕСТВО ...

чл. 5, ал. 5 от МСИДДО на английското и по този начин да формира МСД за него в Германия.

Германският Федерален данъчен съд изхожда от разбирането, че приемането и спазването на инструкции от страна на германското дружество не е меродавен критерий, за да се определи по категоричен начин, дали е налице зависимост спрямо английското. Обратно, за да има независимост, е нужно, тя да се изследва в две посоки – правна и икономическа.

Въпросното германско дружество е самостоятелно юридическо лице съгласно вътрешното право. То само продава и произвежда стоки в своята обичайна дейност, както извършва и допълнителни услуги (например ремонтни). Въпреки че то е част от група, това не рефлектира автоматично върху критерия за зависимост. Нещо повече, германското дъщерно дружество продължава да извършва обичайната си дейност в конкретната фактическа обстановка. То изпълнява поръчки за английското, но това по никакъв начин не влияе на останалите бизнес операции, които то осъществява. Следователно то не може да се определи като зависим представител и да формира МСД.

Делото Phillip Morris е ключово не само от италианска гледна точка, но и рефлектира на МСИДДО чрез поставянето на нов параграф към чл. 5 в Коментара на МСИДДО (Коментара) от 2005 г. (Решение от 7 март 2002 г. на италианския Касационен съд). Последният е надлежно тълкувателно средство при прилагането на СИДДО.

Италианското дружество Intertaba Spa, част от групата Phillip Morris, се занимава с производство и дистрибуция на цигари за Италия и други държави. Едновременно с това то осъществява надзор при производството и дистрибуцията на цигари между чуждестранни дружества, част от същата група, и италианската Тютюнева администрация, както и други дейности.

Италианският Касационен съд, противоположно на долните съдебни инстанции, стига до заключението, че въпросното дружество може да бъде МСД за няколко чуждестранни дружества, които са част от една група. Той застъпва виждането, че наличието на спомагателна/подготвителна дейност трябва да се изследва на ниво цялата

група. В тази връзка надзорът или контролът на изпълнението на договор не могат да се определят като спомагателни дейности по смисъла на чл. 5, ал. 4 от МСИДДО и следователно да не формират МСД. Участието при преговорите от представители на италианското дружество, въпреки формалното изпълнение от страна на чуждестранните дружества, може да обуслови наличието на зависимо представителство, тъй като това не е обичайна за италианското дружество дейност. Също така възлагането на Intertaba Spa на управлението на стопанската дейност на чуждестранното дружество е възможно да формира МСД.

Прави впечатление, че при преценката за наличие на МСД италианският Касационен съд следва т. нар. подход „съдържанието пред формата“ (substance over form approach), ограничавайки по този начин чисто формалистичното интерпретиране на фактическата обстановка. Съжденията му намират отражение в Коментара в пар. 33, 41 и 42 към чл. 5 от МСИДДО от 2005 г., но в обратната посока, разграничавайки кога може да се формира МСД и кога не при сходни случаи.

Дъщерно дружество може да е МСД за чуждестранното дружество майка според италианската регионална комисия на Венето (Rossi, 2006). В конкретния случай германско дружество има дъщерно италианско, като между тях е сключен договор за дистрибуция и лиценз. Самият лиценз е непрехвърляем и е относно произвеждането и дистрибуцията на оборудване, което впоследствие се продава на италиански клиенти. В тази връзка почти цялата стопанска дейност на дъщерното дружество е насочена към изпълнението на договора с дружеството майка.

Италианската регионална данъчна комисия счита, че дъщерното дружество формира МСД за германското. Доказателство за това виждане е, че италианското не може да променя продаваното оборудване, условията за продажбата му и стандартите за качество без изричното съгласие на дружеството майка. Следователно то стои йерархически в една зависима, подчинена позиция.

През 2010 г. френският Върховен административен съд изразява интересна позиция по този въпрос (Решение от 31 март 2010 г. на френския Върховен данъчен съд). Английската компания Zimmer Ltd продава ортопедични продукти посредством своето френско дъщерно

КЛЮЧОВИ АСПЕКТИ ОТНОСНО ДЪЩЕРНОТО ДРУЖЕСТВО ...

дружество Zimmer SAS съгласно сключения между тях договор за покупко-продажба. Впоследствие френското дружество става комисионер, който действа за Zimmer Ltd. Парижкият административен апелативен съд счита, че Zimmer SAS е МСД на английското дружество, тъй като посредством търговските си дейности то обвързва последното. Изследвайки договорните клаузи, съдът установява, че комисионерът сключва договори от името на Zimmer Ltd с клиенти, изготвя оферти, предоставя намаления и други дейности без изричното съгласуване с английското дружество. Всичко това доказва, че то се контролира от дружеството майка и не може да се определи като независим представител.

На друга позиция обаче е френският Върховен административен съд. На първо място, анализирайки договора между двете дружества и съблюдавайки френския Търговски закон, той установява, че няма правна връзка между двете страни, която да обуславя наличието на зависимост. Аргумент в тази насока е, че комисионерът отговаря сам за изпълнението на договора спрямо клиентите, като принципалът не е обвързан с действията му, въпреки че първият действа от негово име. Споделено е и виждането, че ако се приеме формирането на МСД, то това би поставило в неравностойно положение чуждестранните дружества майки спрямо френските, което ще рефлектира до различно данъчно третиране. От тези съждения може да се заключи, че дъщерно дружество е МСД, ако обвързва юридически дружеството майка.

Релевантни решения във връзка с чл. 5, ал. 7 от МСИДДО могат да се открият и в индийската практика. Финландската компания Nokia възлага на индийското си дъщерно дружество Nokia India Private Limited договори за инсталиране на GSM оборудване с клиенти, като последното сключва също договори за техническа поддръжка с тях (Решение от 5 юни 2018 г. на Данъчния апелативен трибунал по подоходни данъци, Ню Делхи). За тази цел е направен интересен анализ на възможното данъчно третиране на дъщерното дружество през призмата на МСД.

На първо място, изследвано е наличието на определено място на дейност съгласно чл. 5, ал. 1 от МСИДДО поради присъствието на

служители на финландското дружество в Индия. Установено е, че използването на телефон и факс от тях не може да определи помещението на дъщерното дружество за МСД.

На второ място, изразена е позиция относно зависимото представителство. Индийското дружество не помага в доставката на стоки и носи собствен риск, поради което не попада и в тази хипотеза. Невъзможността да се приложи една от двете възможни форми на МСД в конкретния случай, доказва и неговото неформирание.

В друго индийско решение е потвърдено наличието на МСД чрез дъщерно дружество (Решение от 30 август 2011 г. на Върховния съд на Делхи). Английското дружество Rolls Royce PLC снабдява със самолетни двигатели и резервни части индийски правителствени организации. То сключва с индийското си дъщерно дружество Rolls Royce India Limited договор за услуги, като например административно обслужване, организация на конференции и други, които се извършват в офис на последното.

Във връзка с конкретната фактическа обстановка е потвърдено формирането на МСД едновременно по основното правило съгласно чл. 5, ал. 1 от МСИДДО и зависимото представителство по чл. 5, ал. 5 от МСИДДО. По отношение на чл. 5, ал. 1 от МСИДДО е констатирано, че помещенията на индийското дружество са били достъпни до всички служители на дружеството майка във връзка с извършваната от тях стопанска дейност. Относно зависимото представителство клиентските поръчки са отправяни към дъщерното дружество, което после ги пренасочва към майката. Несамостоятелността при извършването на дейността доказва неговата зависимост.

Видно от анализираната практика на съответните държави може да се заключи, че са налични противоположни решения относно формирането на МСД. Мнозинството от тях потвърждават международното виждане относно разпоредбата на чл. 5, ал. 7 от МСИДДО, че по принцип дъщерното дружество не е МСД за дружеството майка само поради наличието на контрол. Следва обаче да се вземе предвид и практиката в обратния смисъл, тъй като в някои държави (напр. в Италия) тя дори може да е решаваща и меродавен критерий по този въпрос.

КЛЮЧОВИ АСПЕКТИ ОТНОСНО ДЪЩЕРНОТО ДРУЖЕСТВО ...

Прави впечатление, че дискусияният момент по този въпрос е правилното определяне на границите на не/зависимото представителство, което рефлектира и до не/формирането на МСД. Зависимостта следва да се прецени от правна и икономическа гледна точка и е налице дори и при случаите на независимо представителство. По-редки са хипотезите за формиране съгласно общото правило по чл. 5, ал. 1 от МСИДДО. Следва да се отбележи, че в настоящото изследване не е разгледан казус и през призмата т. нар. „МСД за услуги“, което поради своята специфика може да породя последващи въпроси по тази материя.

Изхождайки от концепцията за МСД и преследваните в чл. 5, ал. 7 от МСИДДО цели, считаме, че в много специфични случаи и след прецизен анализ на фактическата обстановка може да се приеме, че дъщерното дружество може е да МСД за дружеството майка. В противен случай това необусловено разширява приложното поле на чл. 5 от МСИДДО и обезсмисля наличието на подобна алинея. То може да доведе и до несигурност за чуждестранните дружества относно критериите за формиране на МСД в съответната държава.

3. Значението на чл. 5, ал. 7 от МСИДДО в СИДДО склучени между България и други държави

В сключените СИДДО между България с други държави не се забелязват съществени разлики, които теоретично и практически да рефлектират на изследваната разпоредба. По този въпрос България се придържа към утвърдените в МСИДДО постулати. Ирелевантно е, че в някои сключени СИДДО въпросната разпоредба е поместена в друга алинея или член (напр. в чл. 5, ал. 10 от СИДДО с Ислямска република Пакистан, чл. 5, ал. 6 от СИДДО с Руската федерация, чл. 4, ал. 6 от СИДДО с Република Франция, чл. 4, ал. 7 от СИДДО с Република Италия и с Република Зимбабве, чл. 4, ал. 8 от СИДДО с Кралство Испания).

В СИДДО с Кралство Белгия, Република Финландия и Кралство Швеция подобен текст не фигурира. Считаме, че в този случай следва

да се изследва всяка отделна хипотеза, за да се определи дали тя води до не/формиране на МСД.

В СИДДО с Република Италия разпоредбата е разделена в две алтернативни подточки, които смислово наподобяват идеята, заложена в МСИДДО.¹⁰ По отношение на б. „б“ изразът „по друг начин“ е заместен с „не“. Същият подход се забелязва и в СИДДО с Великото херцогство Люксембург и Япония. Вероятно идеята му е подобна на тази, заложена в чл. 5, ал. 7 от МСИДДО, но сме на мнение, че поместването му не води до категоричното разбиране за разширително тълкуване по подобие на оригиналния текст от МСИДДО.

По отношение на субектния критерий се забелязват следните различия. В СИДДО с Япония вместо „дружество“ е използван терминът „юридическо лице“. В СИДДО с Република Индия е употребен изразът „предприятие – местно лице на едната договаряща държава“, което има отделна дефиниция в чл. 3, ал. 1, б. „ж“ от нея.¹¹ За разлика от МСИДДО обаче липсва изрична такава за „предприятие“.¹² Понятието се асоциира с извършването на стопанска дейност и следва да съблюдава вътрешното законодателство на съответната държава (Табаков, Табаков & Хубенов, 2013). В българското законодателство дефиниции за „предприятие“ се срещат в няколко нормативни акта – Кодексът на труда, Законът за защита на конкуренцията, Законът за малките и средните предприятия, Наредбата за служебните командировки и специализации

¹⁰ Чл. 4, ал. 7 от СИДДО с Италия: Обстоятелството, че едно дружество, което е местно лице на едната договаряща държава:

а) притежава дял в дружество, което е местно лице на другата договаряща държава (или пък последното дружество притежава дял в първото);

б) или извършва своята дейност в другата договаряща държава (независимо от това, дали тази дейност се извършва чрез място на стопанска дейност, или не) не е достатъчно само по себе си, за да се приеме, че което и да е от дружествата е място на стопанска дейност на другото“.

¹¹ Чл. 3, ал. 1. б. ж) от СИДДО с Република Индия: термините "предприятие на едната договарящата държава" и "предприятие на другата договаряща държава" означават съответно предприятие, управлявано от местно лице на едната договарящата държава, и предприятие, управлявано от местно лице на другата договаряща държава“.

¹² Чл. 3, ал. 1, б. „в“ от МСИДДО: „терминът „предприятие“ се отнася към осъществяването на всякаква стопанска дейност“.

КЛЮЧОВИ АСПЕКТИ ОТНОСНО ДЪЩЕРНОТО ДРУЖЕСТВО ...

в чужбина. Ето защо остава отворен въпросът, коя е най-близката за данъчни цели през призмата на вътрешното право по тази материя.

В СИДДО с Кралство Дания, Република Зимбабве, Кралство Испания, Република Франция „контролира или е контролирано“ е заместено с „участва“/„участва“/„има участие“, което следва да се определи като синоним в конкретния случай. Подобен подход е приложен и в СИДДО с Китайската народна Република посредством израза „участва в имуществото“. При прочита на чл. 21 „Имущество“ от нея е видно, че не е налице конкретна дефиниция за „имущество“ поради многообразните му проявления.

Може да се обобщи, че сключените СИДДО между България с други държави не се отличават със сериозни различия по този въпрос, което не би следвало да обуславя теоретични и практически проблеми. Спецификите в някои от тях са резултат от преговорите със съответната държава и са по-скоро изключения.

Заклучение

Разпоредбата на чл. 5, ал. 7 от МСИДДО разглежда специфичен случай от концепцията за МСД относно неговото неформирание. Въпреки че текстът не поражда възможности за двусмислено тълкуване, са налице определени предизвикателства в тази връзка и по-конкретно относно съотношението спрямо други алинеи на чл. 5 от МСИДДО (напр. ал. 1 и ал. 5).

След анализа на основните елементи от разпоредбата не се забелязват дискуссионни моменти от теоретична гледна точка. Казусите в различните държави понякога водят до отклонение от всеобщото международно разбиране за неформирание на МСД. Те обаче са по-скоро продиктувани от националните потребности и не могат да се възприемат за константна практика. Следва да се има предвид, че все пак има случаи, когато може да се формира МСД по тази алинея, но те представляват изключения и е необходимо да бъдат подложени на индивидуален анализ.

Сключените между България с други държави СИДДО не очертават сериозни отклонения от заложения в МСИДДО текст, а разликите са с ограничено приложно поле спрямо съответното СИДДО.

Чл. 5, ал. 7 от МСИДДО е сравнително ясно очертана разпоредба в сравнение с други алинеи на чл. 5 от МСИДДО. Неформирането на МСД чрез дъщерно дружество не е приложимо обаче във всички случаи, особено когато е целена умишлена злоупотреба с право. Бъдещите международни казуси по тази материя ще очертаят развитието на изследваната разпоредба.

Използвани източници

Дулевски, С. (2018). *Понятието за място на стопанска дейност в международното и българското данъчно право*. София: Сиела, 61.

Пенов, С. (2000). *Правен режим на корпоративното подоходно облагане. Аспекти на хармонизация с правото на Европейския съюз*. София: Софийски университет „Св. Климент Охридски“, 18.

Решение № 119 от 01.09.2017 г. по т. д. № 1056/2016 г. на Върховния касационен съд.

Решение № 13182 от 10.10.2013 г. по адм. д. № 10228/2013 г. на Върховния административен съд.

Решение № 3015 от 08.03.2010 г. по адм. д. № 1055/2010 г на Върховния административен съд.

Решение от 5 юни 2018 г. на Данъчния апелативен трибунал по подоходни данъци, Ню Делхи, The Income Tax Appellate Tribunal, New Delhi, Nokia Networks OY v. Jt. CIT, New Delhi, ITA No. 1963-64/DEL/2001.

Решение от 30 август 2011 г. на Върховния съд на Делхи, Delhi High court, Rolls Royce Plc v DIT, (2011) 339 ITR 147 (Delhi).

КЛЮЧОВИ АСПЕКТИ ОТНОСНО ДЪЩЕРНОТО ДРУЖЕСТВО ...

Решение от 31 март 2010 г. на френския Върховен административен съд, Conseil d'Etat 31 mars 2010 n° 304715, 308525, 10e et 9e s.-s., Sté Zimmer limited.

Решение от 7 март 2002 г. на италианския Касационен съд, Corte Suprema di Cassazione, case no 7682, Philip Morris.

Решение от 14 септември 1994 г. на германския Федерален данъчен съд, BFH 14.09.1994, I R 116/93.

Славчева, И. & Стефанов, А. (2012). *Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, сключени от Република България*. София: Сиела, 42.

Табаков, Т., Табаков, Л. & Хубенов, Ат. (2013). *Модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото*, София.

Bendlinger, S. (2009). Is there a permanent establishment ? *Cahier de droit fiscal international, volume 94a*.

Gassner, W., Lang, M. & Lechner, E. (1998). *Die Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. Wien: Linde.

Reimer E. & Rust A. (2015). Klaus Vogel on Double Tax Convention, 4th Edition, Volume 1, the Netherlands: Wolters Kluwer, n 373.

Rossi, M. (2006). Tax Commission Recharacterizes Subsidiary as PE of Foreign Parent, *Tax Notes International, volume 44, Number 6*, 427.

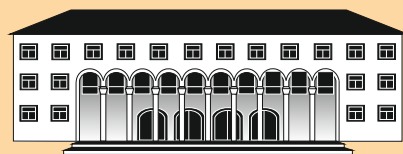
Schoueri, L. & Günther, O. (2011). The Subsidiary as a Permanent Establishment, *Bulletin for International Taxation*, the Netherlands: IBFD, 69-74.

Skaar, A. (1991). Permanent Establishment, Erosion of a Tax Treaty Principle, the Netherlands: Kluwer.

ISSN 0861 - 6604

БИЗНЕС управление

БИЗНЕС управление 1/2021



ИЗДАНИЕ НА
СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ
„Д. А. ЦЕНОВ“ - СВИЩОВ

1/2021

Редколегия на сп. „Бизнес управление“

Редколегия на сп. „Бизнес управление“

Проф. д-н. Борислав Борисов – главен редактор, Стопанска академия „Д.А.Ценов“ - Свищов

Проф. д-р Красимир Шишманов – зам. главен редактор, Стопанска академия „Д.А.Ценов“ - Свищов

Проф. д-н. Божидар Божинов, Стопанска академия „Д.А.Ценов“ - Свищов

Доц. д-р Иван Марчевски, Стопанска академия „Д.А.Ценов“ - Свищов

Доц. д-р Ирена Емилова, Стопанска академия „Д.А.Ценов“ - Свищов

Доц. д-р Любчо Варамезов, Стопанска академия „Д.А.Ценов“ - Свищов

Доц. д-р Румен Ерусалимов, Стопанска академия „Д.А.Ценов“ - Свищов

Доц. д-р Силвия Костова, Стопанска академия „Д.А.Ценов“ – Свищов

Доц. д-р Симеонка Петрова, Стопанска академия „Д.А.Ценов“ – Свищов

Международна редколегия на сп. „Бизнес управление“

Проф. д. ик. н. Дмитрий Чистов – Финансов университет при правителството на руската федерация, Москва, Русия.

Проф. д. ик. н. Татьяна Орехова – Донецки национален университет, Виница, Украйна

Проф. д. ик. н. Виктор Чужиков - Киевския национален икономически университет „Вадим Гетман“, Украйна.

Проф. д-р Йото Йотов – Драксел университет, Филадельфия, САЩ

Проф. д-р Дариуш Новак - Университет по икономика и бизнес, Познан, Полша

Проф. д-р Синиша Зарич – Университет на Белград, Сърбия

Доц. д-р Йоана Панагорец – Университет Валахия, Търговище, Румъния

Стилов редактор – Анка Танева

Превод на английски език – ст. преп. Румяна Денева,

ст. преп. Радка Василева

Технически секретар – Живка Тананеева

Дадено за печат на 19.03.2021 г., излязло от печат на 23.03.2021 г.,
формат 70x100/16, тираж 40

© Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов,
ул. „Ем. Чакаров“ 2, тел.: +359 631 66298

© Академично издателство „Ценов“, Свищов, ул. „Градево“ 24

БИЗНЕС **управление**

Стопанска академия
„Д. А. Ценов“ – Свищов

Година XXXI, кн. 1, 2021

СЪДЪРЖАНИЕ

МЕНИДЖМЪНТ практика

**ИЗГРАЖДАНЕ НА ЕФЕКТИВНА ВРЪЗКА "ОБРАЗОВАНИЕ – НАУКА –
БИЗНЕС" – СТРАТЕГИЧЕСКА ЦЕЛ И СРЕДСТВО ЗА ПОВИШАВАНЕ
НА ЕФЕКТИВНОСТТА НА РАЗХОДИТЕ ЗА ВИСШЕ ОБРАЗОВАНИЕ**

Доц. д-р Красимира Славева 5

**ПРИЛОЖЕНИЕ НА ИНФОРМАЦИОННИТЕ ТЕХНОЛОГИИ
В ИКОНОМИКАТА И ОБРАЗОВАНИЕТО НА РЕПУБЛИКА БЕЛАРУС:
СЪСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМИ И ПЕРСПЕКТИВИ**

Олга Пугачьова 23

**КЛЮЧОВИ АСПЕКТИ ОТНОСНО ДЪЩЕРНОТО ДРУЖЕСТВО
В КОНЦЕПЦИЯТА ЗА МЯСТО НА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ**

Ас. д-р Стойчо Дулевски 41

**ПО НЯКОИ ВЪПРОСИ ОТНОСНО НЕПУБЛИКУВАНЕТО
НА ОПОВЕСТЯВАНИЯ ЗА НАУЧНОИЗСЛЕДОВАТЕЛСКАТА
И РАЗВОЙНА ДЕЙНОСТ КАТО ЧАСТ ОТ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ
НА БЪЛГАРСКИ ИНОВАТИВНИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Доц. д-р Даниела Венциславова Георгиева 56

**ГЪВКАВА ОРГАНИЗАЦИЯ НА РАБОТА –
ТЕКУЩО СЪСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ ЗА ИЗСЛЕДВАНЕ**

Анна Вайтр 73