
МЯСТОТО НА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ И ПОСТОЯННИЯТ ОБЕКТ В КОНТЕКСТА НА ДЪЩЕРНОТО ДРУЖЕСТВО И ДИГИТАЛНАТА ИКОНОМИКА

Стойчо Лалков Дулевски¹

*Университет за национално и световно стопанство – София,
България*

E-mail: *¹sdulevski@unwe.bg*

Резюме: Целта на настоящия труд е да се представят някои предизвикателства пред концепциите относно мястото на стопанска дейност (МСД) и постоянния обект (ПО) в контекста на дъщерното дружество и дигиталната икономика. Тези въпроси са едни от най-дискутираните теми в областта на международното и европейското данъчно облагане, което определя тяхната актуалност и нарастващ изследователски и практически интерес.

Ключови думи: място на стопанска дейност, постоянен обект, дигитална икономика, дъщерно дружество.

Тази статия се **цитира**, както следва: Дулевски, С. (2021). Мястото на стопанска дейност и постоянният обект в контекста на дъщерното дружество и дигиталната икономика. Народностопански архив, (4), с. 38-56.

URL: nsarhiv.uni-svishtov.bg

JEL: K22, K33, K34.

* * *

Въведение

Предизвикателствата относно правната същност на МСД и ПО са както толкова стари и известни, така и продължават да бъдат все така актуални и без категоричен отговор.

През годините множество автори са изследвали концепциите за ПО и МСД, разглеждайки различни техни аспекти и извеждайки надлежни

предложения. Въпреки това поредицата от нови и все по-сериозни въпроси е нестихваща. Това обуславя значимостта на двете концепции от теоретична и практическа гледна точка. Тяхното изследване винаги ще представлява интерес и никога не може да се определи за приключило.

От една страна, съществува изрична разпоредба в Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на ОИСР (МОИСР) – чл. 5, ал. 7, която разглежда въпроса за дъщерното дружество през призмата на МСД. От друга, няма подобен текст относно ПО, а това се извежда от практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС).

Не така стоят нещата по отношение на дигиталното МСД/ПО. Идеята за виртуално МСД се основава предимно на Предложение за ДИРЕКТИВА НА СЪВЕТА за определяне на правилата относно корпоративното данъчно облагане на значително цифрово присъствие (Предложението) във връзка с Мярка 1 на Проекта „Свиване на данъчната основа и прехвърлянето на печалби“ (Base Erosion and Profit Shifting), което рефлектира и на европейско ниво. Някои държави вече са предприели подобни мерки, а бъдещото изглежда все по-несигурно за традиционния подход на чл. 5, ал. 1 МОИСР, изискващ фиксираност на определено географско място. Идеята за виртуален ПО все още не е толкова популярна и широко обсъждана в научните среди и е с много рядко практическо проявление. Като обобщение може да се посочи, че в повечето случаи на този етап по-скоро не може да се говори за формирането му. Ако обаче се възприеме идеята за виртуално МСД, то според автора би възникнал интерес и по отношение към дигиталната страна на ПО.

I. Относно възможността за не/формиране на МСД в хипотезата на дъщерно дружество

Чл. 5, ал. 7 МОИСР 2017, чл. 5, ал. 8 Модела на данъчна спогодба на ООН (МООН) 2017 и чл. 5, ал. 7 Модела на САЩ 2016 съдържат аналогична разпоредба относно данъчното третиране на дъщерното дружество през призмата на МСД.¹ При внимателния ѝ прочит може да се отбележи, че в този случай не може да се говори за формиране на МСД.

От историческа гледна точка чл. 5, ал. 7 МОИСР е въведен в още през 1963 г. и не е претърпял промени през годините. Подобен подход е логически обусловен по две причини. Първо, традиционното виждане е, че дъщерното дружество не формира МСД, тъй като представлява

¹ За целите на настоящия труд и поради сходството на въпросните разпоредби ще се обърне внимание единствено на разпоредбата на чл. 5, ал. 7 МОИСР.

самостоятелно правно образувание, съществуващо независимо от дружеството майка. В тази връзка стои и вторият аргумент – приложното поле е строго фиксирано и е необусловено, то да бъде излишно разширявано. Това би довело до съществени изменения в разпоредбата. Тя не води до някакво двусмислено тълкуване и е сравнително ясно очертана.

Важно значение за тази разпоредба заема „контролът“. Той не е понятийно изведен в МОИСР, но е очертан в българското данъчно право в пар. 1, т. 4 Допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК). Обикновено той се асоциира с процентно отношение на правото на глас/участие в дружеството като изброяването е неизчерпателно. Следователно националното възприятие очертава обхвата на това понятие. Според Reimer и Rust не е необходимо той да бъде упражняван, за да може да се говори за наличието му (Reimer, Rust, 2015).

Чл. 5, ал. 7 МОИСР извежда две хипотези относно възможността, една компания да осъществява бизнес в друга държава – чрез МСД или по друг начин. В тази връзка правят впечатление няколко неща. Първо, тук, за разлика от чл. 5, ал. 1 МОИСР, се говори за „компания“, а не за „предприятие“. И двете са изведени в чл. 3 МОИСР.^{2,3} Подобна законодателна техника на понятийния апарат фигурира единствено в чл. 5, ал. 8 МОИСР, където отново е използван изразът „компания“. Разясненията в Коментара в тази насока са по-скоро общи и лаконични. Уповавайки се на тях, може да се заключи, че компанията е с по-тясно приложно поле и се отнася до строго определени разпоредби, в това число и двете разпоредби за МСД.

„Предприятие“, от друга страна, се изгражда съгласно националното право и обхваща множество проявления, включително и независимите дейности. Нещо повече, не е необходимо, то да бъде изведен понятийно при сключването на СИДДО.

Двете хипотези – МСД или по друг начин, дават яснота относно възможните проявления. Използването на израза „по друг начин“ предполага едно разширително тълкуване. Тъй като за целите на настоящия труд е неизбежно сравнението с ПО, възниква въпросът, дали, ако той не отговаря на изискванията за МСД, попада в обхвата. Изхождайки от заложената в тази разпоредба алинея, отговорът следва да е по-скоро положителен. Аргумент за подобно виждане е, че втората хипотеза няма ограничителни белези (например само през призмата на преките данъци),

² Чл. 3, ал. 1, б. „б“ МСИДДО: „компания“ означава всяко юридическо лице или всяко образувание, което се третира като юридическо лице за данъчни цели“.

³ Чл. 3, ал. 1, б. „в“ МСИДДО: „предприятие“ се отнася за извършване на всякакъв бизнес“.

Въпреки императивната позиция посредством употребата на „трябва“ (shall) за неформирание на МСД от страна на дъщерното дружество, пар. 116 и пар. 117 към чл. 5 от Коментара разглеждат случаи, когато все пак може да се говори за наличието му. В тази връзка се прави препращане към предходните разпоредби на чл. 5 МОИСР. Те могат да се определят и като изключение от изключението. Коментарът съдържа и изключение от изключението на изключението – пар. 118. В този случай се акцентира кога може да се говори за „на разположение“ (at the disposal) и използване на “собствен персонал” (own personnel), което обуславя нуждата от внимателен индивидуален анализ.

Коментарът съдържа само четири параграфа относно чл. 5, ал. 7, но половината от тях говорят именно за възможността да се формира МСД в определени случаи. ОИСР не акцентира подробно на елементите, съдържащи се в трактовката на въпросната разпоредба, а обръща внимание на практическите аспекти. Подобен подход е едновременно правилен и крие редица рискове. От една страна, значителна част от използваните в текста изрази са вече изведени и не водят до опасност от двусмислие. От друга, разгледаните хипотези показват, че всъщност разпоредбата не е толкова категорична и безпроблемна, колкото изглежда на пръв поглед. Действително многообразието от случаи може да доведе до различни данъчни ефекти, а едно абсолютизиране на чл. 5, ал. 7 МОИСР като винаги неформиращо МСД е удобен начин за злоупотреба с правото. Ето защо прилагането на това изключение предполага доброто познаване на концепцията и по-конкретно традиционните виждания, застъпени за чл. 5, ал. 1 МОИСР.

Любопитно би било схващането, че в някои случаи, въпреки редицата различия между клон и дъщерно дружество, са налице хипотези, те да доведат до един и същ резултат – формиране на МСД. През призмата на дигиталната икономика като че ли на този етап идеята за виртуално МСД на дъщерно дружество изглежда футуристична. Коментарът изрично препраща към характеристиките за концепцията белези – определено място и персонал.

За една по-пълна представа при анализа на чл. 5, ал. 7 МОИСР е интересно да се проследи и релевантната практика на различните държави. Така например Индия е имала неколккратно възможността да вземе позиция по този въпрос.

Изпращането на служители в дъщерното дружество на компанията майка не формира МСД съгласно дело Samsung Electronics Company Ltd.⁴ В конкретния случай тя е местно лице на Южна Корея и разполага с два

⁴ Samsung Electronics Company Ltd. V. DCIT [2018-TII-91-ITAT-DEL-INTL]

дъщерни дружества в Индия. Индийските компетентни органи считат, че на основание чл. 5, ал. 2, б. „а“ СИДДО Индия-Корея е налице МСД за чуждестранната компания поради наличието на място на управление в Индия. Също така те са на позицията, че индийското дъщерно дружество е действало като зависим агент по смисъла на чл. 5, ал. 5, както и че командированите южнокорейски служители удовлетворяват изискванията на МСД за услуги. В тази връзка е необходимо да се уточни каква е точната им функция и кой е действителният им работодател. Изхождайки от естеството на дейностите им, се установява, че те са по-скоро спомагателни по смисъла на чл. 5, ал. 4. Също така те са насочени към бизнеса на дъщерното дружество.

По това решение могат да се направят следните изводи. Самият факт, че става въпрос за дъщерно дружество, не изключва възможността за МСД, като в конкретния случай са разгледани три възможности. При този казус са ключови два елемента – каква е точно извършваната от служителите дейност и за кого. Дори и формално това да е южнокорейската компания, то от значение е кой е икономическият работодател. Въпреки че са намерени надлежни аргументи, това да е местното дъщерно дружество, то спомагателният характер на дейността е основание за неформирание на МСД, дори и да е налице обратната хипотеза.

В делото *Daikin Industries Ltd., Gurgaon vs Acit Delhi Income Tax Appellate Tribunal (ITAT)* се стига до обратния извод – за формиране на МСД поради наличието на зависим представител.⁵ В конкретния случай японска компания разполага с дъщерно дружество в Индия. Тя извършва както директни продажби на индийски клиенти, така и на въпросното дружество. В първия случай тя му плаща комисиона за маркетингови услуги, предлагани на клиентите. При анализа на конкретната фактическа обстановка компетентните индийски органи установяват формирането на зависимо представителство за японската компания съгласно СИДДО Япония – Индия. Аргументите за това са, че дъщерното дружество е уговарило цените с клиентите, както и че е извършвало преговори с тях.

На друга позиция е японската компания, според която осъществяваните от дъщерното ѝ дружество дейности са по-скоро спомагателни за комуникацията с клиентите. То е икономическо независимо правно образувание. Нещо повече, служителите на компанията са идвали в Индия, за да преговарят с клиентите. Доводите ѝ са, че дъщерното дружество представлява независим агент и следователно не формира МСД.

Основното предизвикателство за доказването на тези съждения е, че японската компания не разполага с доказателства, които да удостоверят

⁵ *Daikin Industries Ltd., Gurgaon vs Acit, New Delhi* on 28 May, 2018.

твърденията ѝ. Действително договорите с клиентите са били подписвани в Япония, но самите преговори и същността на транзакциите са се осъществявали от дъщерното дружество в Индия. Също така почти всички поръчки са били от японската компания.

От това решение могат да се направят следните изводи. Първо, отново от значение е самото съдържание на дейността, а не формалностите ѝ (substance over form approach). Второ, това стои в унисон и с последните изменения в чл. 5, ал. 5 МОИСП от 2017 г. по отношение на фигурата на зависимия представител. Трето, въпросният случай е типичен пример за изключението от текста на чл. 5, ал. 7 МОИСП, че дъщерно дружество не може да формира МСД. Той кореспондира и с уточненията в Коментара по този въпрос. Ако се съблюдава буквалният прочит на разпоредбата, то е възможно да са налице различни проявления на заобикалянето на закона. Следователно невинаги правната форма и формалностите относно извършването на дейността са категоричен довод относно данъчното третиране. Не на последно място, липсата на релевантни доказателства, трудно може да констатира обратната хипотеза.

Въпросните две индийски решения разглеждат двете противоположни перспективи за обхвата на чл. 5, ал. 7 МСИДДО.⁶ Въпреки че те изглеждат не толкова комплицирани за констатиране на надлежното данъчно третиране (в единия случай дейностите така или иначе са спомагателни, докато в другия няма достатъчно доказателства), то могат да се направят следните изводи. При анализа им се обръща внимание на действителното икономическо положение, като в някои случаи договорните клаузи не се взимат предвид. Също така се проследява възможността за формиране на МСД по всички възможни релевантни хипотези. Важното и в двата случая е да са налице всички необходими документи, които категорично да доказват твърдените аргументи.

II. Дигиталното МСД – истинска илюзия или комплицирано объркване?

В днешно време по отношение на МСД безспорно един от най-дискусионните въпроси е този за дигиталното му проявление. Тази дискусия не е нова, но винаги предизвиква различни коментари, множество

⁶ Следва да се отбележи, че са налице и други дела по тази материя. Като такива могат да се посочат *Networks OY v. Jt. CIT, New Delhi, ITA No. 1963-64/DEL/2001*, *Rolls Royce Plc v DIT, (2011) 339 ITR 147 (Delhi)* и *Conseil d'Etat 31 mars 2010 n° 304715, 308525, 10e et 9e s.-s., Sté Zimmer limited*.

предложения и почти никакви конкретни решения. Към последните може да се посочи Предложението, което отваря нова вълна от полемика.

За да се помисли за евентуалното въвеждане на дигитално МСД, следва да се отговори на редица въпроси. Като за начало, преди да се заеме определена позиция, следва да се направи съпоставка между нормалната и онлайн търговията и дали те наистина толкова много се различават. Отговорът е някъде по средата. Общото между тях е, че те имат една крайна цел – извършването на бизнес с цел генериране на печалба. Разлики могат да се намерят в методите за това, както и в използваните средства.

Дигиталната икономика не е ново проявление, но сравнително скоро започнаха по-сериозни дебати относно данъчните предизвикателства. През годините ОИСР е обръщала в своите доклади внимание на този аспект (OECD, Addressing Tax Challenges of the Digital Economy), но като че ли те са били препоръчителни, negliжирани и оставяни за далечното несигурно бъдеще. Коментарът също отделя специално внимание на дигиталната икономика в пар. 122- 131 на чл. 5 МОИСР, но това засяга една минимална част от възможните случаи, както и не е гаранция, че ще бъде съблюдавано от държавите. Отделен въпрос е дали могат да се обхванат и всички примери поради динамичната природа на този вид дейности.

Факт е обаче, че тези дейности се превърнаха в предпочитан вариант поради лесния и бърз начин за интеракция особено поради все още продължаващата обстановка с COVID. В тази връзка, от данъчна гледна точка, се заформя лавина от въпроси. Част от тях са свързани със справедливото данъчно третиране, други – с възможната злоупотреба. Споделяме виждането, че въвеждането на нови дигитални данъци представлява своеобразен инструмент за оцеляване на държавите (Dourado, 2018). Няма как да не се обърне внимание и на възможността за формиране на виртуално МСД.

През годините редица автори са изследвали възможността за въвеждането на този вид МСД. Позициите по този въпрос са разнородни. Някои адмирират подобни решения като отговарящи на съвременните потребности. Други категорично ги отхвърлят като закъсняла и недалновидна промяна, която не може да доведе до далновидно решение. Истината обаче е може би някъде по средата. Дори и закъсняла или не съвсем ефективна, промяна е необходима, тъй като тези дейности са обичайни в ежедневието ни и тяхното данъчно третиране не може да бъде отлагано постоянно.

За целите на настоящия труд ключовият въпрос е дали сме готови за виртуално МСД и неговите последици? Като допълнителен въпрос

може да се постави дали концепцията за МСД е докрай изяснена и недвусмислена, за да може да се пристъпи до по-революционни промени. По отношение на него е нормално да се даде по-скоро отрицателен отговор. Причините са многобройни и се дължат най-вече на факта на неговата динамична природа, различните национални данъчни системи и традиционните възприятия. Все още като предизвикателство може да се определи извеждането на времеви критерий съгласно чл. 5, ал. 1 МОИСП. Невинаги заложените в Коментара 6 месеца удовлетворяват изискванията. Понякога МСД може да се формира и за по-кратък срок, друг път спиранията и прекъсванията рефлектират на по-дълъг времеви отрязък за определянето му.

Разликата във времеви критерий може да се забележи на различни нива – при съпоставката на чл. 5, ал. 1 и чл. 5, ал. 3 МОИСП, на Коментара и на сключените СИДДО, на международно и на национално равнище. Това е нормално, изхождайки от идеята, че СИДДО са международни договори и като такива предоставят на страните правото на свободно договаряне помежду си. В същото време различните опции за времеви критерий водят и до различни практически специфики.

Времеви критерий е любопитен и при създаването на евентуално виртуално МСД. Следва ли то да съблюдава общо възприетите принципи, ирелевантен ли е времеви критерий за него или трябва да се очертаят нови критерии? Предложението дава отговор, въвеждайки нови критерии за формирането му. Най-общо чл. 4 от него акцентира на общите приходи, броя потребители и броя на деловите договори. По този начин времеви критерий, толкова важен за традиционното МСД, е ирелевантен, като приоритет се отдава на други фактори.

В данъчната литература вече са изразени редица мнения относно фигурата на виртуалното МСД. По-интересното тук е дали нормалното възприятие за МСД е готово да възприеме подобно значително отличаващо се явление. Дори и да се говори за съблюдаване на съвременните тенденции, като че ли фокусът е изместен върху създаването на нова концепция за МСД, която да се „съедини“ със старата и да я допълни.

Следващ интересен момент е дали предложението за директива противоречи на първичното европейско право. Въпросът относно правомерността на дигиталните данъци вече е бил дискутиран (Mason, Parada, 2020). Въпреки че предметът на настоящото изследване се различава от него, то някои съждения следва да се отбележат поради възможното им индиректно приложение. Във въпросния труд е обърнато внимание на риска от дискриминация по отношение на категориите компании или сектори, които следва да ги заплатят. Ако се разсъждава през тази призма, то следва да се помисли за неравенството между националните икономики

на държавите – членки по отношение на въведените прагове за виртуално МСД. Като пример може да се посочи съотношението на Люксембург с Германия.

В Предложението не е упоменато, че този праг може да бъде променен спрямо други фактори. Ако това обаче е допустимо, биха възникнали други предизвикателства, като например как следва да се изчисли, какви са минимумът и максимумът, може ли да се променят годишно.

Друг момент относно количествения праг е дали той може да бъде заобикалян с цел неформирането на значително цифрово присъствие. Отговорът е положителен, доколкото това е типично и за други данъчни концепции, както и поради предварително заложените числа. Всичко това показва, че подобен подход крие редица рискове.

Ако това се определя като последната официална версия за дигитално МСД, то следва да се помисли как ще намери отражение през призмата на Коментара. От една страна, въпросните примери, макар и с друга насоченост и във връзка с чл. 5, ал. 1 МОИСР, следва или да се изтрият, или съществено да се изменят, за да не стоят в противоречие. Друг вариант е да се припокриват с виртуалното МСД, което пък ще доведе до цялостен дебат за правната същност на чл. 5, ал. 1 МОИСР. От друга страна, евентуалното въвеждане на виртуално МСД засега е очертано на европейско ниво, така че не рефлектира директно на МОИСР.

Друг интересен момент е, когато едната държава има дефиниция за виртуално МСД, но другата – не. Като такъв случай може да се посочи СИДДО между България и Саудитска Арабия. Тогава най-удачен вариант изглежда стартирането на процедура по взаимно споразумение (Антонов, 2021). Това показва, че въвеждането на нов вид МСД в някои държави не е окончателното решение на този проблем. Липсата му в СИДДО не може да гарантира справедливото данъчно третиране, щом не е предварително договорено. Дори и да се приложи въпросната процедура, тя отнема немалък период и може да доведе до нови въпроси, които още повече да усложнят и без това комплицираната материя.

Ако не се възприеме идеята за дигитално МСД, то продължава да бъде все така актуален и изключително дискуссионен въпросът какво е данъчното третиране на дигиталната икономика. Все пак в Коментара са разписани подобни хипотези, темата е била повод на дългогодишната дискусия от теоретици и практики, а този вид икономика заема значителна част от ежедневието ни.

В тази връзка могат да възникнат редица други предизвикателства. Действително толкова старо и архаично ли е МСД, че да претърпи такава радикална метаморфоза? Ако отговорът е положителен, не е ли вече позакъсняла подобна стъпка, тъй като тези „нови“ тенденции са отпреди

10–20 години? Ако отговорът е отрицателен, то защо трябва да се смесват различни критерии и идеи? Така например не е ли по-удачно да се изгради самостоятелна разпоредба относно дигиталната икономика със свои типични белези, които да се надграждат през годините? Считам, че това изглежда по-удачният вариант, който няма да противоречи на традиционните възприятия за МСД, както и ще следва тенденциите на ОИСП (Dulevski, 2020).

Може да се обобщи, че виртуалното МСД не е нито мит, нито реалност, а едно дългоочаквано желание с неочакван край. Каквито и мерки да се предприемат от ОИСП, те едва ли ще доведат до дългочакания краен резултат, но все пак ще очертаят пътя, по който следва да се поеме.

III. Дъщерното дружество като ПО – въпрос или изключение: по-скоро преосмисляне на съвременната перспектива

Две дела на СЕС имат особено важно значение при анализа, дали дъщерно дружество представлява ПО. Първото е C-260/95 DFDS, което е със специфичен предмет, разглеждайки режима на туроператорите. Другото по-особено при него е годината на решението, когато не е съществувала разпоредба за ПО.

В заключението си La Pergola съблюдава заложените в Berkholz⁷ критерии, което е логически обусловен подход (т. 16).⁸ Генералният адвокат определя въпросното дружество като зависим агент на дружеството майка, който представлява спомагателен орган и респективно ПО (т. 22, 24). Доказателство за неговата подчиненост са договореностите между двете дружества, в това число и липсата на поемане на рискове от страна на дъщерното дружество (т. 23). Налице са и други доводи относно формирането на ПО (т. 26, 27).

Какви изводи могат да се направят от заключението? На първо място, La Pergola отдава значение на субординацията между двете дружества. За него е без значение, че едното е дъщерно на другото и като такава представлява самостоятелно правно образувание. Той по-скоро се фокусира върху икономическия подход (каква действително е тяхната взаимовръзка) отколкото върху правната форма. Второ, Генералният адвокат както съблюдава традиционните възприятия за ПО (посредством препращане към Berkholz), така и добавя нови релевантни елементи. Това

⁷ То може да се определи и като ключово и основополагащо за концепцията. Поради преследваните в този труд цели то не представлява обект на анализ.

⁸ Използваните параграфи в скоби фигурират във въпросното заключение/решение.

са изискването за подчиненост, за един помощен, несамостоятелен от икономическа гледна точка орган. По този начин той внася повече яснота, какво се разбира под „обект“. Други съпътстващи пояснения са „действително упражняване на икономическа дейност“, „за неопределен срок“. По отношение на първия може да се заключи, че става въпрос за реализирането на действителна дейност. Следователно субективното намерение не е достатъчен критерий. Неопределеният период се асоциира с известна продължителност, през която да може да се извърши тази дейност. Въпреки че тя няма определени лимити, което е нормално поради различните хипотези, считам, че тя не може да бъде краткотрайна/инцидентна. Неопределяемостта ѝ обаче не може до води и до безкрайност.

До същите изводи за формиране на ПО достига и СЕС в своето решение (т. 23, 26, 29). Той внася допълнителни елементи за правната същност на концепцията. Това са „необходимият минимален размер“ (т. 27) и „брой служители“ (т. 28). От първия може да се заключи, че все пак обектът трябва да отговаря на определени минимални изисквания, за да удовлетвори формирането на ПО. Те не са посочени конкретно, може би отново поради идеята, че всеки случай е различен. По отношение на човешките ресурси СЕС е използвал множественото число. При буквален прочит може да се породи разбирането, че наличието на един служител не е достатъчно условие. Следва да се отбележи, че служителите е необходимо да са на трудово правоотношение спрямо дружеството.

Делото DFDS разглежда конкретна хипотеза, поради което остава отворен въпросът, дали тези виждания могат да се споделят и при други казуси, свързани с дъщерни дружества. Ако става въпрос за туроператорски услуги, каквито са и в конкретния казус, отговорът следва да е по-скоро положителен.

Интересното при това дело е, че констатациите не се ограничават до предходната практика на СЕС по темата, а добавят (съзнателно или не) допълнителни критерии към концепцията за ПО. Това показва, че тя е динамична и променяща се, както и че допуска възможността за моделиране и надграждане. Особено любопитни са и вижданията по отношение на изискването за човешки ресурси посредством използването на множественото число и „служители“ (employees). Това поражда въпроса, дали под „обект“ и „човешки ресурси“ се разбират всички проявления. В конкретния случай относно първия израз отговорът следва да е положителен (поради включването на дъщерното дружество като възможен ПО), докато за втория – отрицателен (поради ограничаването на обхвата на човешките ресурси).

Дело C-547/18 Dong Yang Electronics отново разглежда възможността, дъщерно дружество да представлява ПО. То е едно от последните по тази тематика и може да се определи като дискуссионно.

В заключението Генералният адвокат Kokott се спира на правната характеристика на ПО. Тя отбелязва, че заложените за него критерии „не се характеризират с корпоративни връзки“ (т. 32). Уповавайки се на чл. 44 от Директивата за ДДС, тя е на мнение, че дъщерното дружество не може да е ПО (т. 34, 46). Като надлежен довод е посочен неговият самостоятелен характер, който изключва възприемането му за обект (т. 37, 38). Тук обаче генералният адвокат акцентира на правната форма, а не на икономическите белези, които бяха засегнати в DFDS и го третираха като спомагателен орган. Kokott обръща внимание и на контрола във връзка с процентното отношение на упражняването му (т. 45).

В заключението обаче е разгледано и изключение, когато дъщерно дружество може да формира ПО – забрана със злоупотреба (т. 47, 48). Kokott използва изразите „установяване на злоупотреба“ и „представляват злоупотреба“ (т. 36, 47). Те следва да се различават от възможния риск, от евентуална бъдеща последица. Генералният адвокат разглежда и друго изключение – делото DFDS. По този начин тя застъпва разбирането, че все пак има такава вероятност, но тя е с ограничено приложно поле. Предвид различната фактическа обстановка то е неприложимо в конкретния случай (т. 65).

Заключението на Kokott е добре структурирано, като е направен задълбочен анализ както на правната същност на ПО, така и на неговите изключения. Тя съблюдава виждането, че правната форма е меродавен критерий, който е значим за определянето на неговото формиране. Струва ни се, че точно този момент е дискуссионен поради икономическите рискове. Следва да се уточни, че ако се търси целенасочено заобикаляне на данъка посредством дъщерното дружество, то се прилага изключението относно злоупотребата с право. Това понякога може да бъде трудно за доказване.

Решението на СЕС отива в друга посока и е по-скоро различаващо се от заключението. Ако Kokott акцентира на правната форма, то СЕС обръща внимание на „действителното икономическо и търговско положение“ (т. 31). Следователно не може категорично да се твърди, че дъщерното дружество не формира ПО (т. 30). Нещо повече, DFDS дава утвърдителен отговор на този въпрос (т. 32).

Тези виждания разчупват границите на чисто юридическите белези, които понякога могат да се окажат неефективни и дори подвеждащи. По отношение на решението следва да се отбележат обаче няколко неща. По-малко и като че ли по-неубедителни аргументи са изложени

спрямо заключението. Липсва задълбочен анализ, какво всъщност е ПО и съществуват ли изключения. В тази връзка не е разгледано евентуалното наличие на злоупотреба и дали то е приложимо в случая. Позоваването на DFDS е формално, без да се уточни, че то по-скоро е изключение при друга фактическа обстановка и при липса на дефиниция. СЕС като че ли изпада в другата крайност, не виждайки основания, дъщерното дружество да не е ПО, ако икономическата реалност дава аргументи за това. Любопитно е, че той се позовава и на делото *Welmory*, където Генерален адвокат отново е *Kokott*.

Подобни тези в заключението и решението не само показват предизвикателствата по тази материя, но и могат до доведат до сериозни практически трудности. Не бихме казали, че става ясно кога дъщерно дружество може да е ПО, но е видно, че по принцип няма пречка.

И тук, по подобие на концепцията за МСД, данъчното третиране на дъщерното дружество може да е дискуссионно. Докато обаче в МОИСП има изрична разпоредба по този въпрос, както и няколко параграфа в Коментара, то за ПО нещата са лаконични и несигурни. Чл. 11 Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (Регламента) не разглежда изрично този въпрос, което се поверява на практиката на СЕС. Тя обаче е неубедителна на моменти, като се забелязват различия във възгледите на Генералния адвокат и СЕС. Нещо повече, ПО, като динамична концепция, обуславя и нестатична практика, която може да се моделира в различни посоки през годините.

IV. Дигитален ПО: възможна реалност в нашия физически свят?

Когато се говори за дигитално МСД, е неминуемо и да се помисли за последствията от ДДС гледна точка през призмата на ПО. Като че ли това изглежда по-скоро футуристична идея поради заложеното в чл. 11 Регламента задължително кумулативно условие за наличието на човешки и технически ресурси. Следователно отговорът изглежда очевиден. Дали обаче така мисли и СЕС, особено щом има подобни запитвания?

Постоянният обект във връзка с интернет търговията е разгледан в дело *C-605/12 Welmory*. В конкретния случай са използвани човешки и технически ресурси, които не са собственост на дружеството. Генералният адвокат *Kokott* започва съжденията си с релевантната практика (т. 32-36). Тя застъпва тезата, че „не е необходимо ДЗЛ да разполага... с нает от него

персонал и собствени материални ресурси“, за да се формира ПО (т. 48 – 50, 56). В тази връзка „са необходими по-специално договори за услуги или наем, които да не подлежат на прекратяване в кратки срокове“ (т. 51, 65). По този начин се разширява приложното поле на ПО, но отново до определени граници. Използването на чуждо оборудване трябва да е „сравнимо с начина, по който разполага със своето собствено оборудване“ (т. 65). Kokott обаче не разсъждава допълнително относно дигиталните специфики на интернет търговията. Обратното, на няколко места в своето заключение споменава за кумулативните предпоставки „човешки и технически ресурси“, придържайки се към доктрината.

СЕС също извежда тези изисквания в решението си (т. 60, 65). Той упоменава и допълнителни примери по отношение на техническите аспекти – компютърно оборудване, сървър и софтуер. Отново обаче е необходима човешка намеса въпреки дигиталния им характер. Въпреки че тук се дава превес на нов критерий от гледна точка на дигиталната икономика, остава отворен въпросът, какво се разбира под „подходяща структура“ (De la Feria, 2016, 2021).

Самото дело повдига редица въпроси, но извежда и нови насоки за развитието на ПО. Така например се дава яснота относно управлението на човешките и техническите ресурси, които не следва винаги да са собственост на централата (head office), както и невинаги водят до формиране на ПО. От значение е упражняваният от данъчнозадълженото лице контрол спрямо тях (Merkx, Jovanovic, 2015).

Какви предизвикателства обаче могат да възникнат? На първо място, Welmorey изглежда по-скоро единично дело, отколкото началото на една нова страница за ПО. Очертаването на нов критерий – „подходяща структура“, повдига въпроса доколко традиционните виждания са напълно изяснени и може ли да се очакват последващи допълнителни критерии. Нещо повече, не е напълно ясно какви са изискванията, въпросната структура да удовлетвори ПО. Дадените неизчерпателни примери – „компютърно оборудване“ (computer equipment) и „софтуер“ (software) представляват два различни момента на не/материални активи.

Най-новото дело за ПО е C-931/19 Titanium. По него няма заключение, а самото решение е сравнително кратко. СЕС не се отклонява от константната практика и отсъжда, че липсата на човешки ресурси води до неформиране на ПО (т. 45, 46). Той се позовава на своята практика, без почти да я упоменава и изследва по-детайлно. Въпреки това са налице и някои дискуссионни моменти. Не са взети предвид и по-внимателно анализирани доводите на австрийската юрисдикция за германска практика, съгласно която ПО може да се формира и без човешки ресурси.

В тази връзка интерес представляват застъпените в нея съждения. Положителен подход при тях е, че е очертана разликата между ПО и МСД.⁹ Съдът съблюдава и предхождащата национална практика отново през призмата на двете концепции.¹⁰ Това отново може да се определи като удачен подход, доказващ, че невинаги МСД/ПО води до формиране на ПО/МСД. Съблюдавайки практиката на СЕС, е изведено изискването за наличието на подходяща степен на структура от човешки и технически ресурси.¹¹ В тази връзка се анализира доколко наемането на персонал от трето лице представлява пречка за формирането на ПО.¹² Заклучава се, че това не е възпираща предпоставка. Като надлежен аргумент може да се посочи делото *Welmorey*, където тази преценка е поверена на националния съд.

Постоянството на човешките и техническите ресурси е анализирано и в другото решение.¹³ Отново се прави препратка към *Welmorey* относно използването на чужд персонал.¹⁴ Наличието на необходимите предпоставки логично обуславя и формирането на ПО.

Прави впечатление, че и двете решения съблюдават практиката на СЕС през призмата на националното законодателство, като и при двете отправна точка е делото *Welmorey*. Защо обаче СЕС не взема предвид този факт в делото *Titanium*, остава отворен въпрос. Действително *Welmorey* е по-скоро единично проявление в практиката на СЕС, но като че ли се опитва да се омаловажат застъпените в него съждения.

По-интересното в случая е, че това решение на СЕС не звучи убедително и окончателно по този въпрос. Така например то се ограничава до случаите на отдаване под наем на недвижим имот. Също така т. 45 от него поражда възможността за двусмислие. Възможно е да се породят запитването, дали ако лицето можеше да действа самостоятелно без никакви човешки ресурси, решението щеше да бъде аналогично. Съблюдавайки логиката на СЕС, отговорът би следвало да е положителен. Все пак в някои хипотези употребата на израза „самостоятелно“ и неговите предели могат да изиграят решаваща роля.

Въпреки противоречивия си характер делото *Titanium* оказва влияние на националните законодателства. Така например преди това

⁹ Финансов съд на Шлезвиг-Холщайн (Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht 4. Senat.), Дело от 17.05.2018, пар. 26

¹⁰ Финансов съд на Шлезвиг-Холщайн, пар. 33

¹¹ Финансов съд на Шлезвиг-Холщайн, пар. 37

¹² Финансов съд на Шлезвиг-Холщайн, пар. 54

¹³ Федерален финансов съд, дело от 29.09. 2020 (Urteil vom 29. April 2020, XI R 3/18, VfGH XI. Senat), пар. 20, 28

¹⁴ Федерален финансов съд, пар. 21, 27

решение испанската доктрина третираше наемането на недвижим имот като възможност за формиране на ПО (Deloitte, 2021). След това решение обаче тази позиция се промени и не е налице ПО, ако чуждестранното предприятие няма „собствени“ човешки ресурси на територията на Испания, които да осъществяват услуги във връзка с наемането. От една страна, нормално е практиката на СЕС да рефлектира на вътрешните възприятия на държавите – членки. От друга, дали т. нар. „copy/paste“ аргументи представляват окончателно решение за всички подобни случаи? Може би следва да се отговори положително, изхождайки от йерархията на европейското право.

По отношение на дигиталния ПО не е налице изрична позиция, която да потвърждава неговото формиране, като същевременно липсват достатъчно специфични дела относно този актуален и дори революционен въпрос. Практиката на СЕС се придържа към традиционното виждане, без да излага допълнителни аргументи и да се опитва да се решава нетрадиционно въпроса.

Следва да се обърне внимание, че и при тази хипотеза съществуват редица дискуссионни моменти. В тази връзка любопитно би било как СЕС ще третира случаите, когато персонал идва само през определен период. От една страна, възможно е да се определи, че няма подходяща структура на човешки ресурси поради липсата на достатъчно равнище на постоянство. От друга, тези дейности не обуславят перманентното човешко присъствие, но е видно наличието на постоянство и структура. По този аспект СЕС следва да помисли по-задълбочено за възможното неравносечно данъчно третиране на нормалните и полуавтоматичните дейности.

Вече не е и толкова футуристично и е препоръчително да се помисли какво е данъчното третиране на роботите през призмата на ПО. По-конкретно, дали те могат да се приравнят на човешки ресурси за ПО цели. На този етап отговорът е по-скоро отрицателен, но не е изключено да бъде обект на последващи дискусии.

Бъдещите казуси ще покажат дали има тенденция, този подход да се пречупи, но на този етап едва ли се очакват революционни виждания, които да преобърнат представите за ПО. Това обаче не внася сигурност за концепцията, а по-скоро поражда нуждата за преосмислянето ѝ. Въпреки че 10 години от въвеждането на изрична дефиниция не са особено дълъг период, ПО изглежда по-скоро нестабилен, архаичен и предизвикателен.

Заклучение

Въпреки че МСД и ПО имат различни цели и влияние върху преките, респективно косвените данъци, е налице определена връзка между тях. Трудно може да се говори за идентичност между тях най-вече заради различното им приложно поле. По-любопитното е какви са бъдещите тенденции между тях – по-скоро отдалечаване или по-скоро сближаване? Тук може да се даде противоречив отговор.

По отношение на дъщерното дружество през призмата на МСД и ПО отговорът е противоречив по няколко причини. Първо, в тези случаи по принцип не може да се говори за формирането им. Това е видно както от чл. 5, ал. 7 МСИДДО, така и от чл. 11 Регламент. Де факто на практика това обаче е възможно. Надлежен аргумент за подобно твърдение представляват визираните в Коментара случаи, както и практиката на СЕС във връзка с ПО. Като че ли последната по-скоро допуска възможността, дъщерното дружество да може да формира ПО, докато ОИСР прави това с изрични уточнения – хипотезите от Коментара. Но визираните в него примери са неизчерпателни и са сравнително общо разписани, препращайки към останалите алинеи на чл. 5 МСИДДО. Това представлява своеобразно доказателство както за внимателното изследване на всеки казус, така и за практическите предизвикателства по тази материя.

По отношение на дигиталното МСД и ПО отново може да се даде противоречив отговор. Намеренията на ОИСР и ЕК за виртуално МСД представляват сериозно изпитание и предизвикателна крачка. Те могат да се определят за революционни, преосмисляйки традиционните за концепцията постулати. От друга страна, практиката на СЕС по отношение на виртуалното ПО демонстрира едни по-скоро традиционни и консервативни виждания, като единствено Welmoey може да се определи като нещо по-нетипично, но и като че ли и позабравено за съблюдаване.

Следователно, ако Предложението стане реалност, може да се очаква, че всяка една от двете концепции ще поеме по свой собствен път, което ще увеличи различията между тях. Това е особено осезаемо през призмата на BEPS (Merckx, 2017).

Означава ли това, че МСД е по-ясно очертана концепция или по-скоро се преследва идеята, двете понятия да не се различават? Може би отговорът е някъде по средата, по-скоро клонящ към първото виждане. МСД е значително по-приспособяваща се към действителните потребности концепция, която се надгражда посредством промяна на дефиницията, Коментара и практиката. ПО, от друга страна, не бележи текстови концептуални промени, а се развива от практиката на СЕС, която в мнозинството от случаи е праволинейна и неизненадваща.

Едно тотално раздалечаване на концепциите обаче крие несигурност и би довело до тотално преосмисляне на изконни постулати. МСД и ПО се отличават с нестихваща динамика и огромен интерес за изследване от теоретична и практическа гледна точка. За съвременните потребности те като че ли не носят необходимата правна сигурност и яснота за последващите бъдещи тенденции. Това донякъде е логически обусловено поради динамичното естество на данъчното право в неговата цялост, което допълнително се усложнява посредством нестихващите изменения и предложения. Със сигурност МСД и ПО ще продължават да будят интерес, като последващите казуси ще внесат „яснота“.

Използвани източници

- De la Feria, Rita (2015). Permanent Establishments in Indirect Taxation, available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2718143
- De la Feria, Rita (2021). On the Evolving VAT Concept of Fixed Establishment, available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3938919
- Deloitte, (2021). Concept of ‘fixed establishment’ regarding letting of property: A Spanish perspective, Deloitte, available at: <https://www.Taxandthand.com/article/20334/Spain/2021/Concept-of-fixed-establishment-regarding-letting-of-property-A-Spanish-perspective>.
- Dourado, Ana Paula (2018). Is there a Light at the End of the Tunnel of the International Tax System?, *Intertax*, Volume 46, Issue 8 & 9, 2018, Kluwer Law International, the Netherlands.
- Dulevski, Stoycho (2020). Digital Permanent Establishment, *Economic Archive*.
- Mason, Ruth, Parada, Leopoldo (2020) The Legality of Digital Taxes in Europe, *Virginia Tax Review*.
- Merkx, Madeleine (2017). Fixed Establishments in European VAT: BEPS’s Side Effects?, *EC Tax Review*, Volume 26, Issue 1, Wolters Kluwer, the Netherlands.
- Merkx, Madeleine, Jovanovic, Nebojsa (2015). Welmory: a Recipe for VAT Avoidance?, *EC Tax Review*, Volume 24, Issue 4, Wolters Kluwer, the Netherlands.
- OECD, Addressing Tax Challenges of the Digital Economy, available at: <https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-9789264218789-en.htm>

- OECD, (2000) Clarification on the application of the Permanent Establishment definition in E-commerce: changes to the Commentary on the Model tax convention on Article 5.
- OECD, (2001). Attribution of profit to a permanent establishment involved in electronic commerce transactions .
- OECD, (2001). Taxation and Electronic Commerce, Implementing the Ottawa taxation framework conditions.
- Reimer Ekkehart, Rust Alexander (2015). Klaus Vogel on Double Tax Convention, 4th Edition, Volume 1, Wolters Kluwer, the Netherlands.
- Антонов, Иван (2021). Относно виртуално място на стопанска дейност в Кралство Саудитска Арабия и процедура по взаимно споразумение, сп. Тита, бр. 159.

Стойчо Дулевски е главен асистент в катедра „Публичноправни науки“, Юридически факултет, УНСС, доктор по право. **Научни интереси:** данъчно право, финансово право, митническо право, право на Европейския съюз, международно право, административно право. Той е член на Международната данъчна асоциация (IFA), Алумни клуб на завършилите ЮФ при УНСС, Съюз на юристите в България, Съюз на учените в България.

ORCID ID: 0000-0003-4234-8016

ISSN 0323-9004

Economic Archive

Народностопански архив

Year LXXIV, Issue 4 - 2021

85
ГОДИНИ

СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ
„Димитър А. Ценов” - Свищов

1202 - 4 книга LXXIV година

Народностопански архив

СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „Д. А. ЦЕНОВ”



СВИЦОВ

Свищов, година LXXIV, книга 4 - 2021

**Капитализмът срещу себе си (критически
възгледи и прозрения)**

**Финансова прозрачност на общините в България
в контекста на европейската икономическа
дигитализация**

**Мястото на стопанска дейност и постоянният
обект в контекста на дъщерното дружество
и дигиталната икономика**

**Проблеми пред сближаването на плановите
райони в България**

**Лихвената крива в Еврозоната по време
на пандемията от COVID-19: влияние
на инвестиционните и макроикономическите
нагласи**

РЕДАКЦИОНЕН СЪВЕТ:

Проф. д-р Андрей Захариев – главен редактор
Проф. д-р Йордан Василев – зам. главен редактор
Проф. д-р Стоян Проданов
Доц. д-р Искра Пантелеева
Доц. д-р Пламен Йорданов
Доц. д-р Светослав Илийчовски
Доц. д-р Пламен Петков
Доц. д-р Анатолий Асенов
Доц. д-р Тодор Кръстевич

МЕЖДУНАРОДЕН СЪВЕТ:

Проф. д-р ик.н. Михаил А. Ескиндаров – Финансов университет при Правителството на Руската федерация, Москва (Русия).
Проф. д-р ик.н. Григоре Белостечник – Молдовска академия за икономически изследвания, Кишинев (Молдова).
Проф. д-р ик.н. Михаил Ив. Зверяков – Одески държавен икономически университет, Одеса (Украйна).
Проф. д-р ик.н. Андрей Крисоватий – Тернополски национален икономически университет, Тернопол (Украйна).
Проф. д-р ик.н. Йон Кукуй – Университет Валахия, Търговище (Румъния)
Проф. д-р Кен О'Нийл – Университет Ълстер (Ирландия)
Проф. д-р Ричард Торп – Университет Лийдс (Великобритания)
Проф. д-р ик.н. Елена Непочатенко – Умански национален аграрен университет, Уман (Украйна)
Проф. д-р ик.н. Дмитрий Лукьяненко – Киевски национален икономически университет "Вадим Гетман", Киев (Украйна)
Доц. д-р Мария Стефан – Университет "Валахия", Търговище (Румъния)
Доц. д-р Анисоара Дуика – Университет "Валахия", Търговище (Румъния)
Доц. д-р Владимир Климук – Брановички държавен университет, Бранович (Беларус)

Екип за техническо обслужване:

Технически секретар – д-р Росица Проданова
Стилов редактор – Анка Танева
Превод на английски език – ст. преп. Венцислав Диков и ст. преп. д-р Петър Тодоров

Адрес на редакцията:

5250 Свищов, ул. „Ем. Чакъров” 2
Проф. д-р Андрей Захариев – главен редактор
☎ (+359) 889 882 298
Д-р Росица Проданова – технически секретар
☎ (+359) 631 66 309, e-mail: nsarhiv@uni-svishtov.bg
Благовеста Борисова – компютърен дизайн
☎ (+359) 882 552 516, e-mail: b.borisova@uni-svishtov.bg

Отпечатването на списанието за 2021 г. се осъществява с безвъзмездната финансова помощ на Фонд „Научни изследвания” – Договор ДНП № КП-06-ПП2-0045 по конкурс „Българска научна периодика – 2021 г.”

© Академично издателство „Ценов” – Свищов
© Стопанска академия „Димитър А. Ценов” – Свищов

НАРОДНОСТОПАНСКИ АРХИВ

ГОДИНА LXXIV, КНИГА 4 – 2021

СЪДЪРЖАНИЕ

Методи Кънев

Капитализмът срещу себе си (критически възгледи и прозрения) /3

Петко Тошев Ангелов, Силвия Сашева Заркова

Финансова прозрачност на общините в България в контекста на европейската икономическа дигитализация /24

Стойчо Лалков Дулевски

Мястото на стопанска дейност и постоянният обект в контекста на дъщерното дружество и дигиталната икономика /38

Силвия Драганова Годорова-Петкова

Проблеми пред сближаването на плановете райони в България /57

Владислав Любомиров Любенов

Лихвената крива в Еврозоната по време на пандемията от COVID-19: влияние на инвестиционните и макроикономическите нагласи /73