

## РЕФЕРЕНЦИИ ЗА КОНЦЕПТУАЛНА ПРОМЯНА НА „МЯСТОТО НА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ“ В БЪЛГАРСКОТО ДАНЪЧНО ПРАВО

гл. ас. д-р Стойчо Дулевски

### Въведение

Мястото на стопанската дейност (МСД) е значимо понятие в сферата на преките данъци от международна, европейска и българска гледна точка. В международната данъчна доктрина то е било обект на редица изследвания.<sup>1</sup> Налице са и множество предлагани мерки от страна на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) по изследвания проблем.<sup>2</sup> На ниво ЕС също са видни идеи относно по-детайлното изясняване на правната му същност.<sup>3</sup> В своите вътрешни законодателства редица държави членки моделират концепцията съобразно спецификата на средата и вътрешните си нужди.<sup>4</sup> Многобройните предизвикателни практически казуси също представляват своеобразно доказателство за значимостта му.<sup>5</sup>

През годините развитието на МСД е било обект на широка дискусия предвид множеството изпитания пред концепцията. Налице е разнообразие

<sup>1</sup> Например Skaar, A. Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle, 2<sup>nd</sup> Edition, Wolters Kluwer, 2020; Schaffner, J. How Fixed is a Permanent Establishment? Wolters Kluwer, 2013; Frescurato, D. The Concept of Permanent Establishment in the Insurance Business. Wolters Kluwer, 2021; Van West, J. The Anti-Abuse Rule for Permanent Establishments Situated in Third States, IBFD, WU – Tax Law and Policy Series, 2020; Maisto, G. New Trends in the Definition of Permanent Establishment, IBFD, 2019.

<sup>2</sup> Например OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2006, 2010; OECD, Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention, 2012; BEPS Action Plan 7 “Permanent Establishment Status”, 2015b; Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis, 2021..

<sup>3</sup> Например Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, 2018.

<sup>4</sup> В това число и България, вземайки предвид международните тенденции и националните си потребности. В българското данъчно право понятието за МСД се развива посредством динамичната практика.

<sup>5</sup> На международно ниво част от най-честите практически казуси за МСД са поместени като параграфи в Коментара на ОИСР. Съдът на Европейския съюз (ЕС), от европейска гледна точка, неведнъж е имал възможността да се произнесе по тази материя (напр. C-157/07; C-28/17; C-538/20). През българската призма, НАП и ВАС моделират националните възприятия за МСД.

от множество разнопосочни позиции относно неговото бъдеще, което показва все още голямата актуалност, но и правна несигурност относно употребата на това понятие в практиката.

Така например, споделени са виждания за заличаването на МСД от Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото (МСИДДО) <sup>6</sup> поради неговата архаичност. Други са на мнение, че традиционните възприятия не следва да бъдат променяни поради непреходността на понятието. От гледна точка на дигиталната икономика е налице и трета група коментари относно революционни изменения в традиционните постулати. Като аргумент са посочени новите дигитални бизнес модели, които рефлектират и на данъчната проблематика, респективно и на МСД. Изразени са мнения и за един „смесен“ подход – съблюдаване на досегашните възприятия в съчетание с нови разпоредби относно дигиталната икономика.

Гореизложените позиции са неизчерпателно очертани и демонстрират нелеката задача да се намери универсално решение. То ще доведе неизменно и до преосмисляне на практическите подходи при решаването на релевантни казуси.

Международните предложения за МСД стоят в определена връзка и с националните измерения по тази материя. България, като бъдещ член на ОИСР и част от ЕС, взема предвид настоящите тенденции в унисон и с националния си суверенитет.

**Обектът на изследване** в студията е феноменът „място на стопанската дейност“ в българската данъчноправна система в контекста на протичащите международни търговски тенденции в глобален мащаб.

**Предметът на изследване** е доколко концепцията на неговата правна същност решава по ефективен начин съвременните проблеми на бизнес практиката в среда на отвореност на икономиките и пазарите, на несигурност и неопределеност.

---

<sup>6</sup> Повече за МСИДДО в българското право виж в Костов, М., Гешев, Ст. (1982). Основни правни характеристики на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с оглед на българското международно данъчно право. // Правна мисъл, №4; Мермерска, Л. (2017). Разбери СИДДО, „Тита“; Минкова, Г. (2017). Принципи на облагане съгласно международното данъчно право на Република България. София: БАН, Научни трудове на ИДП; Пенев, С. (1997). Действие на договорите за избягване на международното двойно данъчно облагане. // Финансов-данъчен контрол, №2; Mihaylova-Goleminova, S., Lapina, M., Ivanov, A., (2020). Implementation of the Rights of Taxpayers: Digital Companies under Double Tax Avoidance Agreements, Analyses and Studies..

**Целта** на настоящото изследване е да се анализира и установи: до каква степен в научно-теоретичен и практико-приложен аспект „мястото на стопанска дейност“ има капацитета да задоволява нуждите на българското данъчно облагане, да се докаже в каква посока да се осъществяват данъчните промени на фона на добрите европейски практики. Това е препоръчително да се извършва периодично поради множеството ежедневни изпитания и предизвикателства пред концепцията в несигурната динамично променяща се среда.

### **1. Относно теоретичните и приложните аспекти на МСД в ДОПК**

Понятието за МСД в българското данъчно право<sup>7</sup> е уредено в § 1, т. 5 от ДР на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).<sup>8</sup> Положителен подход на законодателя е обособяването му в три отделни подточки. По този начин лесно се онагледяват спецификите във връзка с различните му проявления. Това структурно наподобява и на чл. 5 от МСИДДО. Прави впечатление, че първите две хипотези в ДОПК съблюдават значително и въпросната разпореда.<sup>9</sup>

При внимателен прочит на § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ДОПК не се забелязва нуждата от наложителни текстови промени. В МСИДДО са разгледани поотделно основните белези на МСД. Те са очертани и в българската перспектива като задължителни белези на неговата правна същност.

Най-общо, постоянството се отличава с пространствен/географски и времеви критерий. За да може да се говори за формиране на МСД, е необходимо неговото обективно възприятие на определена географска точка. Изхождайки от традиционните разбирания, заложи в Коментара на ОИСР, е очертан минимален времеви праг от 6 месеца.

В практиката обаче са налице множество предизвикателства. По отноше-

<sup>7</sup> Подробно по тази тема виж в Дулевски, С. (2018). Понятието за място на стопанска дейност в международното и българското данъчно право. Сиела.

<sup>8</sup> Данъчно-осигурителен процесуален кодекс. // ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005 г., в сила от 01.01.2006 г., доп. ДВ, бр. 80 от 19 септември 2023 г.

<sup>9</sup> Чл. 5, т. 1 от МСИДДО: 1. „За целите на тази Спогодба терминът „място на стопанска дейност“ означава определено място на дейност, чрез което се извършва цялостно или частично стопанската дейност на едно предприятие; 2. Терминът „място на стопанска дейност“ включва по-специално: а) място на управление; б) клон; в) офис; г) фабрика; д) работилница; е) мина, нефтен или газов кладенец, кариера или всяко друго място за добиване на природни богатства.“

ние на географския критерий като такива могат да се посочат извършването на дейности под/над земната повърхност, на континенталния шелф или на няколко близки/далечни обекта в България. Все по-актуална става и темата за преосмисляне на понятието за „място“. Така например може ли то да бъде дигитално предвид все по-честото използване на дигиталната икономика в ежедневието ни. Изхождайки от буквалното тълкуване на международната и българската дефиниция на понятието, то по-скоро следва отговорът да е отрицателен.

През призмата на минималния срок (времеви критерий) за формирането му интерес представляват спиранията, прекъсванията или (умишленото) намаляване на 6-месечния срок с цел неформиране на МСД.<sup>10</sup> В тази връзка като теоретични въпроси могат да се добавят дали има значение относно причината на спиранията и прекъсванията, както и тяхната продължителност. Отговорът на тях по-скоро е през призмата на националните виждания по тази материя.

Може да се обобщи, че представите за МСД съгласно § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ДОПК във връзка с чл. 5, ал. 1 и ал. 2 от МСИДДО са както традиционни, така и с множество дългогодишни практически изпитания. Значима част от тях са свързани с възможността за не/формиране на МСД, което рефлектира на справедливото данъчно облагане.

За целите на нашето проучване интерес представляват строителната площадка и монтажният обект в § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ДОПК и по-конкретно дали те не могат да се обособят в отделна хипотеза. Като аргумент може да се посочи разпоредбата на чл. 5, ал. 3 от МСИДДО.<sup>11</sup> В нея те са поместени самостоятелно спрямо примерите по чл. 5, ал. 2 от МСИДДО.

Нещо повече, при тази хипотеза в МСИДДО е очертан и изричен времеви срок за формирането на МСД. Това би породило и запитването дали не е удачно строителната площадка и монтажният обект да бъдат обособени в отделна хипотеза в ДОПК предвид техните специфики.

На този етап авторът счита, че това не е необходимо. Понятието за МСД в ДОПК се отличава с дългогодишна история. През годините то не е било

<sup>10</sup> При последната хипотеза (например 5 месеца и 28 дни) стандартното виждане на НАП е, че е налице МСД въпреки разликата от няколко дни. По този начин не се прилага формалното и дословно съблюдаване на срока, а се изхожда от действителните специфики на всеки конкретен случай.

<sup>11</sup> Чл. 5, ал. 3 от МСИДДО: „Строителна площадка, строителен или монтажен обект представляват място на стопанска дейност само ако продължават повече от дванадесет месеца.“

текстово променяно. Поместването на хипотезите в б. „а“ е било поверено на преценката на законодателя при тогавашните тенденции. То съблюдава по-скоро старата трактовка на чл. 5 от МСИДДО, където тези две хипотези са били част от чл. 5, ал. 2 от МСИДДО. Ако се прилага дословно очертаната в МСИДДО текстова формулировка, то общото правило за МСД – чл. 5, ал. 1 от МСИДДО, би следвало също да е в отделен текст в ДОПК.

По-интересното тук е как § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ДОПК рефлектира на практическите казуси във връзка с времевия критерий. Ако се съблюдава логиката, че строителната площадка и монтажният обект са част от примерите, то следва да се прилага общото правило по чл. 5, ал. 1 от МСИДДО. Следователно в този случай ще е приложим 6-месечният срок.

От друга страна, това не е разписано в ДОПК, а чл. 5, ал. 3 от МСИДДО изрично съдържа в текста си 12-месечния срок при тези случаи. Уповавайки се на тази логика, то тези две проявления на МСД са специални спрямо останалите. Предвид спецификите им за тях следва да се прилагат други критерии, в това число и времеви.

За преценката кой е релевантният срок е важно да се направят следните уточнения. Държавите са свободни да уговорят различни срокове при сключване на СИДДО.<sup>12</sup> Следователно те могат както да се придържат стриктно към МСИДДО, така и да очертаят други времеви граници. В по-старите СИДДО строителната площадка и монтажният обект са били част от приложното поле на чл. 5, ал. 2 от МСИДДО. В тези случаи е относим 6-месечният срок. Дори и при изричното обособяване в отделна алинея са налице известни вариации.<sup>13</sup>

Всичко това показва, че преценката е поверена на практиката и на съответната СИДДО. Добавянето на срок в националната представа за МСД по-скоро ще доведе до редица други изпитания и едва ли ще представлява универсален коректив. Също така, НАП и съдилищата се придържат към всеобщите схващания, очертани от ОИСР. Ето защо авторът не намира сериозни доводи за преформулиране на първата хипотеза за МСД в ДОПК.

Този аргумент се отнася и за останалите неизчерпателно изведени примери в § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ДОПК. Някои от тях изглеждат по-скоро ар-

<sup>12</sup> Следва да се поясни, че това не е общо правило за всички разпоредби в МСИДДО, а е по отношение на тази хипотеза (строителната площадка и монтажният обект), когато са изрично поместени в отделен параграф в съответната СИДДО.

<sup>13</sup> Виж например СИДДО с Австрия, където срокът е 6 месеца, докато в СИДДО с Германия е 9 месеца.

хаични и не толкова приложими в съвременните бизнес отношения. Въпреки това, според автора, е по-уместно тяхното наличие, отколкото изтриването им или добавянето на нови. Тъй като те са само илюстративно поместени, то всяка хипотеза, която отговаря на критериите за формиране на МСД, е причислима към понятието. Невъзможно и ненужно е текстовата трактовка да бъде „натоварена“ с още примери. От значение е, че законодателят е внесъл яснота относно типичните проявления за МСД.

Фигурите на зависимия и на независимия представител са обединени в § 1, т. 5, б. „б“ от ДР на ДОПК. При първата хипотеза може да се говори за формиране на МСД, докато втората е надлежен пример за неформиранието му. За разлика от ДОПК, в МСИДДО те са обособени в самостоятелни алинеи.

По отношение на текстовата трактовка на § 1, т. 5, б. „б“ от ДР на ДОПК могат да се породят няколко въпроса. Така например във връзка с новия МСИДДО от 2017 г. удачно ли е да се изменят фигурите на зависимия и независимия представител в ДОПК предвид съвременните тенденции?<sup>14</sup>

Авторът е на мнение, че отговорът е по-скоро отрицателен. Представата за МСД се изгражда както от практиката, така и при сключването на самите СИДДО. В тази връзка следва да се отбележи, че последната сключена СИДДО към момента на написването на тази публикация с Кралство Нидерландия се придържа към старата текстова трактовка от предишната версия на МСИДДО.

Дори и да се моделира § 1, т. 5, б. „б“ от ДР на ДОПК, то това пак не е гаранция за пълното изясняване на концепцията. Ако се съблюдава виждането за дословното прилагане на МСИДДО, то обусловено може да се повдигне и въпросът защо не се въведат всички алинеи на чл. 5 от МСИДДО, които не фигурират в ДОПК.

Това стои в пряка връзка и с втория въпрос. Щом като има хипотези за формиране на МСД, защо да не се въведат и тези, при които се говори за неформиранието му – чл. 5, ал. 4 от МСИДДО?<sup>15</sup> Като аргумент може да се посочи именно § 1, т. 5, б. „б“ от ДР на ДОПК, където е очертана фигурата на независи-

<sup>14</sup> При съпоставянето на МСИДДО от 2017 г. с предходните негови версии правят впечатление текстовите различия при тези хипотези. Това се дължи на политиката на ОИСР срещу намаляването на данъчната основа и изкуственото алокиране на печалбите в други държави с цел данъчно предимство. Идеята е да се прецизират въпросните фигури, за да може да се определи надлежното не/формиране на МСД.

<sup>15</sup> Чл. 5, ал. 4 от МСИДДО е т. нар. „отрицателен“ каталог от примери, при които са разгледани случаите на неформиранието на МСД.

мия представител. По този начин би се обогатила българската перспектива посредством поясняването какво не представлява МСД. Подобна разпоредба би представлявала и „огледална“ на хипотезите на § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ДОПК.

Все пак авторът е на мнение, че законодателят едва ли би предприел подобни мерки в близкото бъдеще. Доказателство за това е практическият подход при решаването на казуси по тази материя. Добавянето на хипотези за неформирание на МСД, както би развило концепцията, така и би поставило редица последващи предизвикателства. Трудно може да се намери универсално решение, което да удовлетвори всички практически хипотези.

Зависимият и независимият представител са обединени (и дори текстово модифицирани спрямо МСИДДО) в една хипотеза в ДОПК. Тук е видно и допълването им за целите на българското право посредством препращането към института на представителството по смисъла на Търговския закон.<sup>16</sup> Подобен подход е както израз на националния суверенитет, така и модифицира понятието за вътрешни нужди.

Хипотезата на § 1, т. 5, б. „в“ от ДР на ДОПК е с ограничено приложно поле и се отнася до случаите, когато България не е сключила СИДДО със съответната държава. Авторът не намира никакви сериозни изпитания във въпросната текстова трактовка. Въпреки че е разписана сравнително общо, тя отразява разбирането, че държавите могат да (не) добавят определени хипотези. Интерес евентуално би представлявало какво се разбира под „трайност“ на сделките. Тя кореспондира с идеята за „постоянство“ съгласно общото правило за формиране на МСД. Вземайки предвид годината на въвеждането на тази разпоредба, авторът счита, че под „място“ следва да се разбира физическото. Идеята в този случай е по-скоро за една системност на извършването на стопанска дейност. Именно регулярността, неинцидентността са иманентна черта за МСД.

През последните години все повече се говори за т. нар. „дигитално МСД“.<sup>17</sup> Идеята за въвеждането му е реакция на ОИСР спрямо настоящите

<sup>16</sup> Търговски закон. // ДВ, бр. 48 от 18 юни 1991 г., в сила от 01.07.1991 г., изм. и доп. ДВ, бр. 66 от 1 август 2023 г.

<sup>17</sup> Виж в Blum, D. (2015). Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined? // Bulletin for International Taxation, June/July 2015, IBFD; Avi-Yonah, R. (2013). Virtual PE: International Taxation and the Fairness Act. // Public Law and Legal Theory Research Paper Series, Paper 328, Apr. 2013, University of Michigan Law School.

тенденции.<sup>18</sup> То съществува вече в някои държави.<sup>19</sup> Поради това е интересно да се помисли дали то може да намери проявление и в ДОПК.

От национална гледна точка това изглежда сериозно изпитание пред цялостното възприятие за МСД. Самата идея за този нов вид МСД се отличава с редица дискуссионни моменти. Също така е и малко вероятно да намери широко приложение на международно ниво предвид множеството реформи, предприети от ОИСР.

Изхождайки от националната доктрина, то НАП и ВАС изследват самото физическо присъствие на определено място. Едва ли тези традиционни възприятия биха се променили за целите на дигиталната икономика и то само на национално равнище. Малкото на брой държави, предприели такива мерки, както и невъзможността да се определи изцяло ефикасността им са надлежен аргумент за невключването му в българската дефиниция.

Когато се говори за надграждане на концепцията, би могъл да възникне въпрос относно и допълването ѝ посредством Модела на ООН за данъчна спогодба за доходите и имуществото (МООН). Защо авторът счита, че това по-скоро е нереализируемо и непрепоръчително?

Първо, МООН, видно от преследваните в него цели, се отнася до развиващите се страни. Второ, при преговорите на съответната СИДДО страната ни да може да уговори клаузи по този модел. Трето, поместването им в ДОПК значително ще „натовари“ текстово § 1, т. 5 от ДР на ДОПК. Така например забелязват се известни различия спрямо строителния и монтажния обект, както и при фигурата на представителството между МСИДДО и МООН. В последния съществуват и други хипотези – т.нар. „МСД за услуги“. Те обаче са по-скоро релевантни за развиващите се държави. Не на последно място, общата представа за МСД в МООН е заимствана от ОИСР. Известните различия между двата модела по тази материя не рефлектират осезаемо на традиционните възприятия за концепцията.

Съблюдавайки същата логика (за добавяне на нови хипотези в ДОПК), то може да се постави и обратният въпрос – за премахването на някои текстове в българското понятие за МСД. Авторът не смята това за удачен подход. Първо, самото понятие се отличава с непреходност през годините в българ-

<sup>18</sup> Възможността за дигитално МСД е разгледана в OECD, BEPS Action Plan 1, Tax Challenges Arising from Digitalisation, 2015a.

<sup>19</sup> Например Италия, Словакия, Израел, Кувейт..



ското данъчно право. Евентуални негови промени следва да са предшествани най-малкото от сериозни дебати и оценка на последващи рискове. Второ, характерно за МСД е неговото моделиране посредством практиката. Това е доста по-бърз и гъвкав метод. Трето, досегашната международна представа за МСД, макар по-скоро архаична и консервативна, не е направила на този етап радикални теоретични текстови промени. Придържането на България към тази позиция изглежда логичен вариант. Четвърто, българската представа за МСД възпроизвежда основните му характеристики, съчетани с типичните му проявления и някои изключения. То е и в унисон с европейската представа за концепцията. Не на последно място, не е изградена една универсална позиция какво следва да е данъчното третиране в дигиталната икономика през призмата на преките данъци.<sup>20</sup> Това неминуемо ще рефлектира и на МСД по съответния начин – напр. промяна, изтриване или запазване на концепцията. Ето защо авторът счита, че § 1, т. 5 от ДР на ДОПК представлява една универсална представа за надлежното възприемане на МСД в българското данъчно право.

Може да се обобщи, че § 1, т. 5 от ДР на ДОПК се уповава на традиционните постулати, съблюдавани през годините в МСИДДО. Допълването на концепцията посредством нови текстове както може да я доразвие, така и да я утежни ненужно. Предвид множеството динамични данъчни промени на международно и европейско ниво едва ли се очаква радикална промяна за МСД в ДОПК. На този етап, според автора, понятието за МСД в българското данъчно право е ясно изведено. Последващите въпроси относно правната му същност демонстрират актуалността и предизвикателността на концепцията, която е удачно да се развива посредством практиката.

## **2. Особенности на националните процедурни действия на Националната агенция за приходите**

Практиката на Националната агенция за приходите (НАП) през последните години продължава да се придържа към традиционните виждания за МСД. Това налага разбирането за една статичност и непреходност на концепцията. Подобен извод е с двойко измерение. От една страна, стабилитетът за

<sup>20</sup> Една от най-големите теоретични дискусии е дали облагането на дигиталната икономика следва да се уреди посредством нов обект на облагане или нов дигитален данък. Изхождайки от националните си потребности, държавите имат различни виждания по този въпрос.

МСД дава сигурност за правните му белези. От друга, традиционните виждания невинаги съответстват на съвременните потребности.

В писмо Изх. №23-22-1126 от 25.08.2020 г. са очертани необходимите предпоставки за формиране на МСД. Първият критерий е географското наличие на определено място. Вторият представлява и времева фиксираност на територията посредством употребата на изразите „постоянство“ и „продължителност“. Невъзможността да се говори за дигитално МСД е видна от изискването за наличие на персонал. Той е необходимо да е пряко ангажиран с извършваната дейност. Това е съблюдавано и в други аргументи на НАП, застъпени във въпросното писмо („трайно присъствие на служители“). Няма конкретизация обаче какви следва да са правните взаимоотношения.<sup>21</sup>

Третият критерий в това писмо кореспондира с чл. 5, ал. 4 от МСИДДО – „осъществяване на стопанска дейност, която няма подготвителен или спомагателен характер“. Направено е и пояснение, че лицето трябва „да има стопански интерес от извършването ѝ“ (*бел. авт.* на дейността). *Per argumentum a contrario*, нестопанската не може да доведе до формиране на МСД.

Следва да се отбележи, че при съжденията си НАП използва и изречение „постоянен обект“. В тази връзка може да се породи въпросът дали употребата му е случайна, или кореспондира с друга значима за данъчното право концепция.

Отговор е даден при последващия въпрос по ДДС в това писмо, където е направено препращане към § 1, т. 10 от ДР на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС).<sup>22</sup> Това е и легалната национална дефиниция за „постоянен обект“. Следователно НАП прави разграничение между двете понятия посредством препращането към относимите нормативни актове.

Означава ли това обаче, че наличието на ПО води до автоматичното формиране и на МСД и обратното? Не може да се даде категоричен отговор, най-малкото защото НАП изрично не е споделила подобно виждане. Изхождайки обаче от изложените аргументи, се забелязват доводи за такова разбиране в конкретния случай..

Други актуални писма на НАП също очертават необходимите критерии,

<sup>21</sup> Например следва ли да бъдат служители на чуждестранното предприятие (да са в трудовоправна връзка с него) или могат да бъдат наети като подизпълнители?

<sup>22</sup> Закон за данък върху добавената стойност. // ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., в сила от 01.01.2007 г., изм. и доп. ДВ, бр. 66 от 1 август 2023 г.

които следва да се анализират относно формирането на МСД.<sup>23</sup> Не се забелязват никакви отклонения относно традиционните проявления на тази концепция. При тези случаи приходната администрация разглежда алтернативно двете хипотези в ДОПК – § 1, т. 5, б. „а“ и „б“ от ДР на ДОПК.

Интерес представляват съжденията в писмо Изх. №М-26-М-280 от 26.06.2020 г. В конкретния случай се разглежда хипотезата на строителен или монтажен обект. Сключената СИДДО между България и Италия прилага по-стария МСИДДО, където тези хипотези са били в обхвата на чл. 5, ал. 2 от МСИДДО. Следователно за тях се е прилагал 6-месечният срок за формиране на МСД. НАП обаче се уповава на новия МСИДДО, където тази хипотеза е обособена в чл. 5, ал. 3 от МСИДДО. В този случай тя прилага предвидения в нея 12-месечен срок.<sup>24</sup>

Това повдига въпроса относно надлежното прилагане на МСИДДО. От една страна, ако се възприеме идеята, че е релевантен този, при който е сключена въпросната СИДДО, виждането на НАП не може да бъде споделено. От друга, ако се акцентира на запитването в казуса, то актуален ще е последният. В този случай като че ли се обезсмисля къде е поместена разпоредбата в конкретната СИДДО и нейната версия. Този аспект е важен, защото в запитването е посочено, че дейността ще е с продължителност между 9 месеца и 1 година. Видно от различните срокове по чл. 5, ал. 1 и ал. 3 от МСИДДО в редакцията от 2017 г. това може да доведе до различно данъчно третиране относно не/формирането на МСД. Любопитно е да се проследи дали подобно виждане е по-скоро инцидентно и дали се отнася само до този вид дейности.

В друго свое писмо НАП е имала възможността да разгледа актуален по отношение на COVID-19 случай относно работа като хоум офис с продължителност над 6 месеца.<sup>25</sup> Причината за този по-дълъг от предварително предвидения престой на служителите са ограничителните национални мерки.

<sup>23</sup> Вх. №96-00-229/от 26.08.2020 г.: „Необходимо е да се изясни дали дейността на дружеството ще се извършва продължително в чуждата държава, как и с каква цел ще се извършва дейността в чужбина, ще има ли лице, което да представлява българското дружество в чуждата държава и други.“; виж също и З\_1920 от 18.12.2020 г.: „Принципно от значение е да се изясни дали дейността на дружеството ще се извършва продължително в чуждата държава, как и с каква цел ще се извършва дейността в чужбина, ще има ли лице, което да представлява българското дружество в чуждата държава и други“.

<sup>24</sup> „...място на стопанска дейност ще е налице само ако дейността по трасето на газопровода продължава повече от дванадесет месеца“; „ако продължителността на работите надвиши дванадесет месеца, (...), формирайки място на стопанска дейност“.

<sup>25</sup> №М-26-П-10 от 20.04.2021 г.

На първо място, НАП разсъждава дали хоум офисът е на разположение на предприятието, уповавайки се на пар. 18 от Коментара към МСИДДО от 2017 г. към чл. 5, ал. 1 от МСИДДО. Това е в зависимост от конкретната дейност и дали той „е на разположение“ за предприятието.

Приходната администрация съблюдава насоките на ОИСР, обновени и разписани по тази материя.<sup>26</sup> Съгласно тях дори и да е превишен срокът за МСД, предвид изключителните обстоятелства във връзка с COVID-19, то не се формира.<sup>27</sup> При отпадането им обаче и при удовлетворяването на необходимите предпоставки то няма пречка да се говори за формирането му.

По отношение на тези нови тенденции могат да възникнат последващи дискусии. Така например липсва легална дефиниция какво се разбира под „хоум офис“. Видно от директния превод от английски език това е „работа от вкъщи“. Има ли обаче значение правното основание – собствено или наето жилище, за данъчното третиране? Може ли за „хоум офиса“ да се приложи едно разширително тълкуване – например ползването на Airbnb? Изхождайки от преследваните цели, авторът счита това за допустимо. От значение по-скоро тук е дали предприятието има достъп или контрол спрямо хоум офиса.

Друг дискуссионен момент е относно определяемостта за изключителния характер на COVID-19. По-конкретно, дали това се определя от националните законодателни мерки или от световните възприятия. Предизвикателно е и да се прецени в кои случаи служителите са с по-дълъг престой в България поради противоепидемиологични мерки или поради тяхно лично (или на предприятието) желание.

МСД се изгражда посредством определени традиционни разбирания. От всяко правило/критерий са налице и редица изключения. В конкретния случай превишаването на 6-месечния срок не води до формиране на МСД.

---

<sup>26</sup> „OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis“, 2020

<sup>27</sup> „В становището е посочено, че лицата, които остават вкъщи, за да работят дистанционно, обикновено го правят в резултат на извънредни правителствени мерки и разпореждания, ограничения в пътуванията, мерки по опазване на общественото здраве и т.н., като това са форсмажорни обстоятелства, а не изискване на предприятието. Поради това, като се има предвид изключителният характер на COVID-19 кризата и доколкото това не се превърне в нова норма с течение на времето, дистанционната работа от вкъщи (т. нар. домашен офис) не би създала място на стопанска дейност за предприятията. Това е така както поради липсата на достатъчна степен на постоянство или продължителност, така и защото, с изключение на този служител, предприятието няма достъп или контрол над домашния офис“.

Следователно при хипотезата на хоум офис надхвърлянето на този срок не удовлетворява критерия за продължителност. Същата логика е видна и в обратната хипотеза – когато МСД може да съществува и при наличието на по-кратки времеви интервали.

По отношение на хоум офиса и COVID-19 следва обаче да се вземат предвид и определени моменти. Двете проявления са както в определена симбиоза, така и с редица различни данъчни ефекти.

Хоум офисът не може да се определи вече като новост, но покрай динамичната обстановка през последните години се очерта като основен и предпочитан вариант при провеждането на работния цикъл. Неслучайно в Коментара на ОИСР е обърнато внимание на него като възможно предизвикателство и пред концепцията за МСД. Многообразието от неговите проявления, както и сравнително по-новата и все още не толкова богата практика са едва малка част от възможните изпитания.

От друга страна, COVID-19 постави множество въпроси относно настоящата правна система, включително и от данъчна гледна точка. Изключителността на това събитие породила нуждата от бързи и ефикасни законодателни мерки, които да са в унисон с настоящите потребности. Дори и тя да е представлявала извънредно събитие, то в определени хипотези се забелязва необходимостта от по-революционни законодателни реформи.

Доста подробно анализирана е фигурата на зависимия представител в друго писмо на НАП.<sup>28</sup> Тук отново изниква въпросът коя версия на МСИДДО следва да се използва, тъй като се прави препращане към по-старата. За тази цел приходната администрация се позовава на чл. 31, ал. 2, б. "б" и чл. 32 от Виенската конвенция за правото на договорите от 1969 г. Тя заключава, че релевантни са по-старите МСИДДО преди 2017 г., тъй като от значение е годината на сключването на съответната СИДДО. Това обаче е противоположно на разбирането, застъпено в анализирания по-горе писмо относно строителния или монтажния обект. За разлика от него, тук НАП се аргументира защо се е спряла на този подход, позовавайки се на въпросния международен договор, който България съблюдава.

Администрация заслужава внимателното разграничение на правната същност между зависимия и независимия представител в това писмо. Характерно е и при двете хипотези да е налице известна степен на отговорност. От значе-

<sup>28</sup> №26-Ф-397 от 12. 05. 2022 г.

ние е „обемът на неговите задължения спрямо предприятието“, в това число дали „получава подробни инструкции“. Случайно или не приходната администрация пояснява, че те следва да са „подробни“. Авторът счита, че това е важен детайл, решаващ при разграничението между зависимия и независимия представител. Обикновено последният също получава някакви указания. Степента им на детайлност обаче е ключова при определянето на неговото взаимоотношение спрямо представлявания.

Това стои в пряка връзка и с другия критерий – дали „лицата действат в нормалните граници на своята дейност по отношение на едно предприятие“. Като относимо за данъчното третиране е и дали „едно лице има право да сключва договори от името на предприятието“, т.е. активното участие на последното.

НАП взема предвид и споделената от България позиция по отношение на пар. 33 от Коментара на ОИСР към чл. 5 от МСИДДО. Тя е аналогична през 2003 г. и през 2017 г., поради което не е направен анализ дали следва да се съблюдава и към настоящия момент. Любопитно би било как би процедирала приходната администрация, ако имаше промяна през годините.

В друго писмо НАП продължава да се уповава на заложената в ДОПК концепция и на утвърдените от ОИСР постулати.<sup>29</sup> Интерес представлява по-голямата конкретизация на някои необходими критерии. Така например определеността се асоциира с вещи, които „са разположени и използвани в сравнително ограничено пространство“.

Тук впечатление правят две неща. Първо, не е достатъчно вещите да са разположени някъде физически, но следва и да се използват. Макар и това да изглежда логически обусловено, то този нюанс рефлектира на надлежното данъчно облагане на печалбата от стопанска дейност. Неизползването на вещите може да доведе до изводите за неформирание на МСД.

Второ, НАП употребява израза „сравнително ограничено“. Няма подробни указания относно критериите предвид многообразието от случаи. Идеята по-скоро е да се „стесни“ представата за концепцията. Едва ли ще се възприеме разбирането, че два магазина на чуждестранно предприятие в София и във Варна са сравнително ограничени в пространството.

Друг любопитен момент в това писмо е и относно определянето на продължителността. Приходната администрация съблюдава традиционните

<sup>29</sup> Писмо Изх.№ 94-С-536 от 08. 09. 2022 г.

виждания за минималния 6-месечен съгласно МСИДДО. Тя допуска обаче и възможността за по-малък времеви праг.<sup>30</sup> Подобен похват не е изненада и отразява идеята за икономическата действителност, отколкото формалното изискване. Това както е в унисон с разбиранията на ОИСР, така и цели умишлената злоупотреба за съкращаването на срока с цел неформирание на МСД.

Подобно на ОИСР НАП счита, че продължителността може да е „например 1-2 месеца, но всяка година в продължение на няколко години”. Отново сроковете са илюстративни и са в зависимост от конкретния случай.

Това последно за конкретния анализ писмо съдържа обобщена информация за разбиранията на НАП по тази материя. Може да се заключи, че тя съблюдава традиционните виждания относно формирането на МСД, вземайки предвид и настоящите тенденции през призмата на COVID-19. Не се наблюдават никакви нови или типични само за вътрешното право хипотези.

Като предизвикателство може да се посочи коя версия на МСИДДО е относимата при решаването на конкретния казус. Видно от анализиранияте писма е, че в единия случай се говори за новата версия без допълнителни аргументи. В други случаи НАП разгръща по-подробно съжденията си защо е съблюдавала старите версии.

Авторът е на мнение, че този въпрос не бива да се омаловажава, най-малкото защото той е значим за тълкуването на МСИДДО в неговата цялост. През призмата на МСД той рефлектира на надлежното облагане на печалбата от стопанска дейност. Прилаганият подход на НАП рефлектира съответно и на практиката на компетентните съдилища. Ето защо препоръчително е да се намери унифицирано решение относно правилата за интерпретиране на МСИДДО. Препращането към определена версия на МСИДДО без допълнителни аргументи би породило възприятията за правна несигурност и дори субективизъм в определени случаи.

---

<sup>30</sup> „характеризира се с продължителност от не малък или пренебрежим период от време например поне 5-6 месеца”.

### 3. Приложните правни действия и опит на ВАС

В своите решения ВАС се уповава на традиционните виждания за МСД<sup>31</sup>, като без значение е правното основание,<sup>32</sup> а ефективното ползване на мястото от предприятието.<sup>33</sup> Това кореспондира и с позицията на НАП.

Друг съществен момент е продължителността на самата дейност, която не може да се определи за инцидентна. Съдът се уповава на пар. 10-12 от Коментара на ОИСР към чл. 5 от МСИДДО. Не е уточнено обаче коя е приложимата версия. Така например ВАС споделя разбирането за „единна цялост от географска и търговска гледна точка“, препращайки към Коментара без конкретна година.<sup>34</sup>

Защо авторът счита, че подобен подход е рискован? Първо, препоръчително е, когато се прави препратка към Коментара на ОИСР, да се уточни не само относимата версия, но и релевантните параграфи към съответната разпореда. Второ, точната година ще спомогне да се определи каква е позицията на ВАС относно различните версии. Това би било полезно и за последващата практика при решаването на казуси, свързани със СИДДО. Трето, самото споменаване на Коментара на ОИСР не представлява надлежен и изчерпателен довод. То нито спомага на страните по делото да се ориентират в мотивите, нито развива практиката.

В друго свое решение ВАС упоменава годината на МСИДДО, визирайки тези от 2015 г. и 2017 г.<sup>35</sup> Любопитно е, че няма официална версия от 2015 г.,

<sup>31</sup> Решение №7586 от 23.06.2021 г. по адм. д. №1404/2021 на ВАС: „Тълкуването на разпоредбите на СИДДО следва да отговаря на принципите на националното и международното право, на смисъла на конкретните понятия и насоките, дадени в Коментара от Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на ОИСР, на заявените позиции и резерви от участващите държави, ако такива са направени”.

<sup>32</sup> Решение №7586 от 23.06.2021 г. по адм. д. №1404/2021 на ВАС: „място на дейност на едно предприятие може да се намира и в помещения на друго предприятие, като без значение е наличието или липсата, както и видът на правното основание за ползването на определено пространство от субекта, осъществяващ дейността”.

<sup>33</sup> Решение №7586 от 23.06.2021 г. по адм. д. №1404/2021 на ВАС: „Дейността е осъществявана от фиксирано място на стопанска дейност, тъй като е налице конкретно определено място, посредством което се осъществява стопанската дейност”.

<sup>34</sup> „Въз основа на Коментара на Модела на Данъчна спогодба за доходите и имуществото може да се заключи”, „Съгласно същия Коментар, място на дейност на едно предприятие може да се намира”.

<sup>35</sup> Решение №3991 от 13.04.2020 г. по адм. д. №9867/2019 на ВАС.



като предишната е от 2014 г.<sup>36</sup> Дали това е техническа грешка остава отворен въпрос. На някои места в решението обаче се споменава Коментара на ОИСР, но без конкретизация от коя година.<sup>37</sup> Това отново поражда дискусии коя версия е релевантна, предвид че ВАС препраща изрично към две. Както и при по-горното решение, подобен подход може да рефлектира относно надлежността на използваната правна техника.<sup>38</sup> ВАС отново се позовава на Коментара на ОИСР относно прекъсванията, но без да навлиза в по-детайлен анализ.

По този критерий се забелязва разлика спрямо позицията на НАП. Въпреки че приходната администрация в някои случаи съблюдава старата версия на Коментара на ОИСР, докато в други – най-новата, то тя упоменава изрично годината. Авторът адмира подобен подход, тъй като той по недвусмислен начин отразява надлежно съжденията на компетентните органи.

Освен дискусийните моменти по отношение на Коментара се забелязват и положителни аспекти. Във въпросното решение е издържано твърдението, че в конкретния казус „се касае до една географска цялост, доколкото макар и отделни строежи по смисъла на ЗУТ, респ. отделни обекти за нуждите на възлагане на обществените поръчки, в случая се касае до едно цяло от функционална и технологична гледна точка“. Заимстването от други правни отрасли невинаги може да се прилага директно при определянето на справедливото данъчно третиране. Изхождайки от спецификите на данъчното право, то моделира някои понятия или извежда нови за свои нужди.

Положително е и че ВАС отделя специално внимание и на прекъсванията, и на периодичните изпълнения. По отношение на първите е удачно да се прецени причината за настъпването им. Като пример са посочени сезонните, които фигурират в МСИДДО. Няма по-подробни съждения относно временните и по-точно извеждането на определени срокове, съгласно които те да се възприемат за краткотрайни.<sup>39</sup> Остава отворен въпросът дали това е в зависи-

<sup>36</sup> [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version\\_9789264239081-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en).

<sup>37</sup> „няма никаква пречка примерът, даден в Коментара на Модела на СИДДО на ОИСР“; „правилно е прието, че е изпълнено изискването от Коментара на Модела на СИДДО на ОИСР търговско единство“.

<sup>38</sup> „Правилно е посочено, че нито временните прекъсвания на дейността, нито липсата на непрекъснатост на операциите означават край на съществуване на мястото на стопанска дейност, както се сочи в Коментара към чл. 5.“

<sup>39</sup> За информация, в немската доктрина съществува подобно разграничение. Виж в Дулевски, С. (2018). Понятието за място на стопанска дейност в международното и българското данъчно право. София: Сиела, с. 47.

мост от всеки конкретен казус, или просто не е налице категорична позиция.

Внимание следва да се обърне дали самото демонтиране се прибавя към времето за формиране на МСД. Това е важно за причислимите срокове, тъй като понякога то може да отнеме и месеци. Отговорът може да е отрицателен, защото в чл. 5, ал. 3 от МСИДДО изрично се говори за монтирането, без да са разгледани други опции. В същото време обратната хипотеза – на демонтирането, също представлява неизменна част от строителните дейности.

При тази хипотеза следва да се отговори дали трябва да се допусне разширително тълкуване, както и дали демонтажните работи са причислими към цялостната извършвана стопанска дейност. Многообразието от случаи, както и цялостната идея на чл. 5 от МСИДДО допускат възможността да се даде по-скоро положителен отговор и на двата въпроса. В противен случай е възможно да се стигне до казуси, при които не може да се определи със сигурност кой срок към кой точно вид дейност е причислим.<sup>40</sup>

Видно от по-новата практика на ВАС се забелязват същите подходи и съждения като при НАП. Подобно на приходната администрация, приоритет се дава на действителното икономическо положение, отколкото на правните договорености. Не са налице никакви по-революционни възприятия спрямо утвърдените за концепцията постулати. Съдът взема предвид предписанията на ОИСР, като за изграждането на доводите си се позовава на МСИДДО. И тук, както в писмата на НАП, е налице предизвикателство относно приложимостта на версиите на МСИДДО. В някои случаи ВАС дори не прави препратка към съответната година, което понякога може да затрудни цялостната преценка относно правната същност на МСД.

Авторът счита, че е удачен вариант съблюдаването на МСИДДО като надлежно тълкувателно средство при такива казуси. Положително за българската практика е значително еднаквата позиция на ВАС и НАП. Като препоръка, подобно и при практиката на приходната администрация, може да се изведе по-подробното мотивиране защо съдът се е спрял на съответния параграф на Коментара на ОИСР от съответната версия.

---

<sup>40</sup> Повече за времето при монтажните дейности виж в Дулевски, С. Понятието за място на стопанска дейност в международното и българското данъчно право. София: Сиела, 2018, с. 88-97.

## Заклучение

Може да се обобщи, че по-скоро липсват сериозни теоретични предизвикателства пред концепцията за МСД от национална гледна точка. България съблюдава традиционните разбирания, застъпени от ОИСР, в това число и във връзка с COVID-19. Промените в МСИДДО от 2017 г. не са текстово регламентирани в българското право, но се прилагат в определени практически случаи.

По отношение на бъдещо текстово изменение на МСД в ДОПК авторът счита, че това е препоръчително, отколкото наложително. Така например приходната администрация се уповава на чл. 5, ал 4 от МСИДДО в своите съждения. Изричното им поместване не е задължително, но би спомогнало да се добие една по-пълна представа за правната същност на МСД.

На този етап не може да се говори за дигитално МСД, най-малкото защото такава не фигурира в МСИДДО и на европейско ниво. Самата идея по-скоро изглежда революционна за България. Все пак подобна хипотеза не бива да се отхвърля напълно, най-малкото поради значителното влияние на дигиталната икономика.

Липсата за задължителни теоретични/текстови промени може да се разглежда двояко. На пръв поглед това представлява доказателство за непреходността на концепцията, която продължава да се придържа към консервативните възприятия. Това би следвало и да улесни нормотвореца, който не е принуден да предприема съответните законодателни мерки..

Вземайки предвид по-новите казуси и бъдещи тенденции, тази статичност на понятието не може да удовлетвори потребностите на новите бизнес модели. Тя или ще бъде заобикаляна (умишлено или не) поради архаичността, или прилагането ѝ ще бъде теоретично допустимо, но практически несъответстващо на действителността.

От практическа гледна точка основният въпросът, който беше коментиран неколккратно в настоящата публикация, е относно надлежното прилагане на съответния МСИДДО. Както беше споделено, този аспект е значим за всички негови разпоредби.

Като предизвикателство може да се посочи и данъчното третиране на спиранията и прекъсванията. Това би спомогнало за развитието на понятието, тъй като при тези хипотези са налице множество специфични случаи, част от които не са засегнати изрично в МСИДДО. Практическите измерения при

тези хипотези са продиктувани и от националните измерения по този въпрос. При липса на константна вътрешна позиция добрите практики на други държави могат да се съблюдают.

Видно от българската данъчна доктрина то практиката е удачният вариант за моделирането на понятието. Тя не само отразява тенденциите относно МСД, но и по-бързо може да надгради концепцията. Основните моменти тук са в няколко насоки.

Първо, ключово за България е да намери баланса между вижданията на ОИСР и необходимостта да съблюдава европейското право, но и националните си потребности. Както беше очертано по-горе, някои европейски държави са въвели вътрешни мерки относно дигиталните проявления на МСД. Доколко те са ефикасни, остава дискуссионен въпрос. Това по-скоро представлява доказателство за необходимостта от преосмислянето на концепцията поради невъзможността ѝ да обхване настоящите и бъдещите тенденции.

От европейска гледна точка България следва да съблюдава вторичното европейско право. Възможни са някои отклонения, но не и по отношение на фундаменталните предписания. В повечето случаи страната ни се придържа дословно към изискванията.

От международна гледна точка решаващи са политиките на ОИСР и ООН и консенсусът между държавите. Невъзможно е да се намери вариант, удовлетворяващ потребностите на всички страни, но компромисът в тези случаи е от ключово значение.

Следователно, според автора, концептуалната промяна е необходимо да се разгледа от няколко перспективи. Законовите изменения обикновено отнемат значителен период от време и невинаги съответстват на практическата действителност. В повечето случаи те са продиктувани от международни инициативи.

Първо, следва ли да се предприемат по-радикални мерки относно правната същност на МСД? Ако се съблюдава международната доктрина, то въпреки всеобщото разбиране на МСД като по-скоро остаряла концепция, не са налице сериозни предстоящи изменения. Ако се вземе предвид националната перспектива, то от значение е как това ще повлияе на българската данъчна доктрина.

Второ, остава и фундаменталният въпрос имаме ли нужда от МСД. Предвид невъзможността за надлежно данъчно третиране във връзка с дигитализацията на бизнеса, непрестанните казуси и противоречивите позиции

по тази материя, не е ли по-лесно да се изтрие тази концепция и да се намери друг вариант? Както вече беше споделено, подобни дискусии са в унисон с международните политики и идеята за глобален консенсус. Според автора цялостното „изтриване“ на МСД в международното данъчно право изглежда изключително рискован вариант.

Първо, не е налице универсално решение, което да „замести“ успешно концепцията. Второ, не са ясни икономическите измерения по този въпрос. Трето, дискуссионно е как това ще рефлектира на вътрешния правопорядък, където МСД фигурира като работеща концепция. Не на последно място, МСД представлява една от най-старите текстови трактовки в МСИДДО и като такава играе ключова роля и при прилагането на други разпоредби от МСИДДО.

МСД ще продължава да представлява интерес в международното, европейското и българското данъчно право. Това обуславя регулярното му изследване от теоретична и практическа гледна точка. Постоянните практически казуси подлагат на изпитания концепцията, но и задават насоките за евентуалното моделиране. България следва да съблюдава международните тенденции, но в унисон с държавния си суверенитет.

На този етап МСД продължава да изглежда едно сравнително консервативно понятие в ДОПК. Динамичните международни взаимоотношения го поставят на различни изпитания, поради което не е изключено да се говори и за неговата еволюция.

## **Използвана литература**

### **Монографии, студии и статии**

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

(Dulevski, S. (2018). Pomyatiето za myasto na stopanska deynost v mezhhdunarodnoto i balgarskoto danachno parvo. Sofiya: Siela).

Костов, М., Гешев, Ст. (1982). Основни правни характеристики на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с оглед на българското международно данъчно право. // Правна мисъл, №4.

(Kostov, M., Geshev, St. (1982). Osnovni pravni harakteristiki na spogodba za izbyagvane na dvoynoto danachno oblagane s ogled na bylgarskoto mezhhdunarodno danachno parvo. // Pravna misal, №4).

Мермерска, Л. (2017). Разбери СИДДО, „Тита“ (<https://www.tita.bg/e-books/4/content>).

(Mermerska, L. (2017). Razberi SIDDO, “Tita” (<https://www.tita.bg/e-books/4/content>)

Минкова, Г. (2017). Принципи на облагане съгласно международното данъчно право на Република България. // Научни трудове на ИДП, София: БАН.

(Minkova, G. (2017). Printsipi na oblagane syglasno mezhdunarodnoto danachno pravo na Republika Bulgariya // Nauchni trudove na IDP, Sofiya: BAN).

Пенов, С. (1997). Действие на договорите за избягване на международното двойно данъчно облагане. // Финансов-данъчен контрол, №2.

(Penov, S. (1997). Deystvie na dogovorite za izbyagvane na mezhdunarodnoto dvoyno danachno oblagane. // Finansov-danachen kontrol, №2).

Avi-Yonah, R. (2013). Virtual PE: International Taxation and the Fairness Act. // Public Law and Legal Theory Research Paper Series, Paper 328, University of Michigan Law School ([https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2259127](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2259127),.1 September 2023).

Blum, D. (2015). Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined? // Bulletin for International Taxation, Vol. 67, №6/7.

Frescurato, D. (2021). The Concept of Permanent Establishment in the Insurance Business. The Netherlands: Wolters Kluwer.

Maisto, G. (2019). New Trends in the Definition of Permanent Establishment. The Netherlands: IBFD.

Mihaylova-Goleminova, S., Lapina, M., Ivanov, A. (2020). Implementation of the Rights of Taxpayers: Digital Companies under Double Tax Avoidance Agreements, Analyses and Studies. // Analyses and Studies Analizy i Studia..

Schaffner, J. (2013). How Fixed is a Permanent Establishment? The Netherlands: Wolters Kluwer.

Skaar, A. (2020). Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle, 2<sup>nd</sup> Edition. The Netherlands: Wolters Kluwer.

Van West, J. (2020). The Anti-Abuse Rule for Permanent Establishments Situated in Third States. The Netherlands: IBFD.

### **Нормативни актове и други регулации**

Данъчно-осигурителен процесуален кодекс. // ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005 г., изм. ДВ, бр. 30 от 11 април 2006г. доп. ДВ, бр. 80 от 19 септември 2023 г.

Закон за данък върху добавената стойност. // ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., в сила от 01.01.2007 г., изм. и доп. ДВ, бр. 66 от 1 август 2023 г.

OECD (2006). Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (<https://www.oecd.org/ctp/treaties/37861293.pdf>, 1 September 2023).

OECD (2010). Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (<https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>, 1 September 2023).

OECD (2012). Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention (<https://www.oecd.org/tax/treaties/48836726.pdf>, 1 September 2023).

OECD (2015a). BEPS Action Plan 1, Tax Challenges Arising from Digitalisation (<https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>, 1 September 2023).

OECD (2015b). Action Plan 7 „Permanent Establishment Status” (<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action7/>, 1 September 2023).

OECD (2020). Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis (<https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/>, 1 September 2023).

OECD (2021). Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis (<https://www.oecd.org/tax/treaties/guidance-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis.htm>, 1 September 2023).

Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence (2018). (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52018PC0147>, 1 September 2023).

## РЕФЕРЕНЦИИ ЗА КОНЦЕПТУАЛНА ПРОМЯНА НА „МЯСТОТО НА СТОПАНСКА ДЕЙНОСТ“ В БЪЛГАРСКОТО ДАНЪЧНО ПРАВО

гл. ас. д-р Стойчо Дулевски

### Резюме

Настоящият труд има за цел да анализира до колко една от ключовите концепции в българското данъчно право – мястото на стопанска дейност (МСД), следва да претърпи изменения от теоретично и практическо естество. За тази цел авторът ще разгледа актуалната и по-интересна през последните години релевантна практика на Националната агенция за приходите (НАП) и Върховния административен съд (ВАС). Също така ще се изследва и необходимостта от текстова промяна на понятието в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК). Под внимание ще се вземат и международните инициативи на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) и как те влияят на националната призма. Като заключение ще се изведат препоръки относно усъвършенстването на понятийния апарат. В тази връзка авторът ще обърне внимание относно възможните подходи при изясняването на същността на МСД – симбиоза между теория и практика или превес на една от тях.

*Ключови думи:* Място на стопанска дейност, Спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, Организация за икономическо сътрудничество и развитие, Национална агенция за приходите, Върховен административен съд

## REFERENCES FOR CONCEPTUAL AMENDMENT OF THE “PERMANENT ESTABLISHMENT” UNDER THE BULGARIAN TAX LAW

Chief Assist. Prof. Dr Stoycho Dulevski

### Abstract

The purpose of this article is to analyze to what extent one of the key concepts in the Bulgarian tax law – the permanent establishment (PE), should be amended both from theoretical and practical perspective. For this purpose, the author will examine the current and more interesting in the recent years relevant practice of the National Revenue Agency (NRA) and the Bulgarian Supreme Administrative Court (SAC). The need for textual change of the concept in the Tax and Social Security Procedure Code (TSSPC) will also be commented. The international initiatives of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) and



how they influence the national prism will also be taken into account. As a conclusion, recommendations regarding the improvement of the conceptual apparatus will be made. In this regard, the author will pay attention to the possible approaches in clarifying the essence of the PE - symbiosis between theory and practice or predominance of one of them.

*Key words: Permanent Establishment, Double Tax Treaties, Tax and Social Security Procedure Code, Organisation for Economic Co-operation and Development, National Revenue Agency, Supreme Administrative Code*

## Съдържание

|  |     |
|--|-----|
| Въведение .....  | 166 |
| 1. Относно теоретичните и приложните<br>аспекти на МСД в ДОПК..... | 168 |
| 2. Особенности на националните<br>процедурни действия на НАП ..... | 174 |
| 3. Приложните правни действия и опит на ВАС.....                   | 181 |
| Заклучение.....  | 184 |
| Използвана литература.....   | 186 |
| Резюме на български език .....                                     | 189 |
| Резюме на английски език.....                                      | 189 |

## Съкращения

ВАС – Върховен административен съд  
ДОПК – Данъчно-осигурителен процесуален кодекс  
МСД – място на стопанска дейност  
МООН – Модел на данъчна спогодба на ООН  
МСИДДО – Модел на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане  
НАП – Национална агенция за приходите  
ОИСР – Организация за икономическо сътрудничество и развитие