

НЯКОИ РАЗЛИЧИЯ В ПОНЯТИЕТО ЗА МСД В МОИСР И МООН

Стойчо Дулевски¹

Резюме

Концепцията за мястото на стопанска дейност (МСД) играе важна роля в международното данъчно облагане. Тя фигурира в чл. 5 от Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (МОИСР) и Модела на данъчна спогодба между развитите и развиващите се страни на Организацията на обединените нации (МООН). На пръв поглед двата модела могат да се определят като сходни в тази връзка, но при внимателен прочит се забелязват и определени различия в тях. Целта на настоящата статия е да се разгледат въпросните разлики от теоретично и практическо естество, като внимание ще се обърне на последните версии на двата модела на английски език от 2017 г. Това спомага да се очертае правната същност на МСД, както и да се определи до колко то отговаря на настоящите международни търговски тенденции.

Ключови думи: място на стопанска дейност; Модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие; Модел на данъчна спогодба между развитите и развиващите се страни на Организацията на обединените нации

JEL: K33; K34

SOME DIFFERENCES IN THE CONCEPT OF PERMANENT ESTABLISHMENT IN THE OECD-MC AND UN-MC

Stoycho Dulevski²

Summary

The term permanent establishment plays an important role in the international taxation. It is introduced in Art. 5 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital and of the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. At first glance the two models may be defined as similar in this regard, but there are some differences therein upon careful reading. The purpose of this article is to examine these differences both from theoretical and practical perspective, paying attention to the latest English versions of both models from 2017. This helps to outline the legal nature of the permanent establishment, as well as to determine to what extent it meets the current international trade trends.

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

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

Keywords: permanent establishment; OECD Model Tax Convention on Income and on Capital; United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries

JEL: K33; K34

Увод

Въпреки заложената идентична в преамбюла им идея относно избягването на двойното данъчно не/облагане, МОИСР и МООН се характеризират и с определени различия, изхождайки от преследваните в тях цели. [1] [2] Един от примерите за непълно съответствие между тях е разпоредбата на чл. 5 относно концепцията за МСД. [3] [4] [5] За да се добие една по-добра представа относно приликите и разликите в двата модела по тази материя, е необходимо да се разгледат всичките алинеи на въпросната разпоредба.

Чл. 5, ал. 1 от МОИСР и МООН очертава основното правило за МСД, което извежда характерните му белези. Видно от идентичността между двата текста може да се заключи, че базисният за концепцията текст продължава да остава непроменен през годините, съдържайки кумулативните предпоставки за формирането на МСД. От една страна, това способства по ясен и недвусмислен начин да се затвърди разбирането относно правната същност на МСД. Подобен подход е и своеобразно доказателство за непреходния характер на концепцията. От друга, поставя се въпросът до колко този текст рефлектира на настоящата динамична обстановка в международен план. В тази връзка най-общо може да се стигне до три значително различаващи се позиции.

Изхождайки от предизвикателствата на онлайн търговията например, чл. 5, ал. 1 от МОИСР и МООН е възможно да се определи като архаична и практически неефективна разпоредба. Ето защо премахването ѝ и заменянето ѝ с друг по-подходящ термин като че ли изглежда логически обусловено. Втората опция е въвеждането на надлежни изменения в правната ѝ същност, които да направят понятието по-гъвкаво през призмата на съвременните бизнес потребности. По този въпрос е удачно да се преосмислят необходимите за формирането му критерии. Третият вариант е запазване статуквото на въпросната разпоредба като изконно правило за концепцията. В този случай не е необходима надлежна текстова промяна, а по-скоро евентуално разширяване на кръга от практически случаи в Коментара на МОИСР (Коментара), който представлява надлежно тълкувателно средство на МОИСР.

Считам, че подходящо решение е съчетаването на втория и третия подход. Не поддържам идеята на първия, тъй като би могло да се стигне до твърде революционни промени в международното данъчно облагане и до изцяло нови непредвидими ефекти в областта на преките данъци. Не е целесъобразно и при премахване на понятието за МСД от двата модела да е възможно повторното му поместване след един определен бъдещ момент.

Разлика не се забелязва и при съпоставянето на чл. 5, ал. 2 от МООН и МОИСР, очертаващ неизчерпателно възможните примери за формиране на МСД. Единственото

текстово различие е употребата на съюза „и“ (and) в б. „е“ от МОИСП, което не рефлектира на приложното поле на разпоредбата. Подобен подход за идентичност на разпоредбата в двата модела също е логически издържан. Чл. 5, ал. 2 пряко кореспондира с чл. 5, ал. 1 по отношение на необходимите предпоставки за формиране на МСД. Илюстративно поместените примери очертават типичните му проявления, а в различните СИДДО между държавите могат да се добавят или премахват определени хипотези. И тук, както и при чл. 5, ал. 1, остава отворен въпросът дали те са в унисон със съвременните тенденции. В този случай обаче, както вече бе уточнено по-горе, примерите не обхващат всички възможни проявления на МСД.

Първата по-значима разлика между МООН и МОИСП може да се забележи в чл. 5, ал. 3. На първо място, разпоредбата в МООН структурно е обособена в две подточки, разглеждащи две различни хипотези за формиране на МСД. В МОИСП чл. 5, ал. 3 се състои от едно изречение, очертаващо конкретен вид МСД. Може да се заключи, че смислово то отговаря на чл. 5, ал. 3, б. „а“ от МООН. Налице са обаче разлики не само от структурно естество. Една от тях е свързана с приложното поле на разпоредбата. Докато в чл. 5, ал. 3 от МОИСП са изведени строителната площадка, строителният обект и монтажният обект (building site, construction or installation project) като възможни форми на МСД, то в обхвата на чл. 5, ал. 3, б. „а“ от МООН освен тях са поместени и монтажът и надзорните дейности (assembly, supervisory activities). Друга съществена разлика е времевият критерий, който е изрично очертан и в двата текста. Докато в МОИСП той е 12-месечен, то в МООН той е двойно по-малък – 6 месеца. Това рефлектира и върху различното формиране на МСД. По отношение на 6-месечния времеви праг в чл. 5, ал. 3, б. „а“ от МООН се забелязва идентичност в подхода с този съгласно чл. 5, ал. 1 от МОИСП и МООН. Последният не е изрично очертан в разпоредбата, но фигурира в Коментара. Следва да се отбележи обаче, че в СИДДО държавите могат да установят и друг времеви интервал, който да се различава от заложения в двата модела.

Чл. 5, ал. 3 от МОИСП и чл. 5, ал. 3, б. „а“ от МООН очертават първата значителна разлика в концепцията за МСД. Изхождайки от по-специфичния характер на този вид, внимателният анализ на всеки отделен случай е необходим най-малкото по две причини – поради различното приложно поле и поради различния времеви критерий.

Чл. 5, ал. 3, б. „б“ от МООН очертава друг вид МСД, който не фигурира като текст в МОИСП – т. нар. „МСД за услуги“. Прави впечатление, че в Коментара от 2017 г. е разгледано данъчното облагане на услуги (пар. 132-169). В пар. 144 е изведена примерна разпоредба в тази насока, която може да се включи при преговарянето на СИДДО между държавите. Въпреки че тя идейно наподобява МСД за услуги в МООН, не може да се говори за идентичност на двете разпоредби.

На първо място, поместената в Коментара разпоредба се състои от две подточки, очертаващи две алтернативни хипотези. На второ място, разлика се забелязва в приложното поле. Налице са редица изисквания, които не фигурират в чл. 5, ал. 3, б. „б“ от МООН. Така например, субектният критерий относно кой може да предоставя услугите в б. „а“ на алтернативната разпоредба от КМОИСП е ограничен до едно физическо лице. Освен

заложения времеви критерий от 183 дни в КМОИСП е налице и изискването над 50 % процента от реализираната брутна печалба да представлява част от активната стопанска дейност на предприятието във връзка с извършваните услуги.

Б. „б“ на алтернативната разпоредба от КМОИСП се отнася до предоставяне на услуги във връзка със същия или свързани проекти отново в рамките на 183 дни, като е възможно лицата, извършващи услугите, да са повече от едно. Тук обаче липсва второто изискване по б. „а“ относно печалбата. И в двете алтернативни хипотези от КМОИСП не е изрично изведен типичен пример за услуги за разлика чл. 5, ал. 3, б. „б“ от МООН. В последния фигурират консултантските като възможна хипотеза.

Поместената в КМОИСП алтернативна разпоредба за МСД за услуги наподобява на пръв поглед тази в МООН, но добавя специфични нови критерии, обособени в две отделни алтернативни подточки. Ето защо не може да се говори за идентичност в приложното им поле. Това рефлектира и върху практическите казуси, които могат да доведат до различни данъчни ефекти. Спецификата на този вид МСД обуславя и необходимостта от последващи изследвания по този проблем поради многообразието от случаи, които не са обект на изследване в настоящата статия.

Чл. 5, ал. 4 от МОИСП и МООН разглежда неизчерпателно хипотезите, при които не се формира МСД. Обособени в шест подточки, структурно те са идентични. При внимателен прочит на двете разпоредби се забелязват някои разлики. Още в първата хипотеза на б. „а“ са поместени три алтернативни случая в МОИСП – складиране, излагане и доставка на стоки (storage, display, delivery), докато в МООН те са два – складиране и излагане (storage, display). Във втория модел липсва доставката (delivery) като възможна хипотеза, ограничавайки по този начин приложното поле. Аналогичен подход е застъпен и в б. „б“, където в МООН отново не фигурира доставката. В останалите хипотези – б. „в“ – „е“ от МОИСП и МООН не се забелязват различия. Може да се обобщи, че чл. 5, ал. 4 от МОИСП и МООН се характеризира с голяма степен на идентичност, като установените разлики не променят значително идеята на въпросната разпоредба. Нещо повече, чл. 5, ал. 4, б. „е“ от МОИСП и МООН налага разбирането за неизчерпателност на случаите за формиране на МСД.

По отношение на чл. 5, ал. 4.1. от МОИСП и МООН е налице пълна идентичност. Следва да се отбележи, че този текст е нов в МОИСП и МООН и съществува от 2017 г. Т. нар. „антифрагментационна клауза“ е специфичен случай, чиято цел е предотвратяване на умишленото избягване на формиране на МСД посредством изкуствено разделяне на дейността на подготвителна или спомагателна съгласно чл. 5, ал. 4 от МОИСП и МООН. Тя пряко кореспондира с идеята за ограничаване на злоупотребите с правото и справедливо данъчно облагане, надграждайки и по този начин обогатявайки концепцията.

Зависимото представителство като специфичен вид МСД е поместено в чл. 5, ал. 5 от МОИСП и МООН. В тази връзка, на първо място, се забелязват различия от структурно естество. Докато в МООН разпоредбата се състои от две подточки, то в МОИСП липсва хипотезата на б. „б“ от нея. По отношение на останалата част от ал. 5 текстът е идентичен.

Чл. 5, ал. 5, б. „б“ от МООН урежда фигурата на т. нар. „представител за доставка“ (delivery agent). Съгласно нея той също е зависим представител, който няма правото да сключва договори от името на предприятието, което е характерна черта за този вид МСД, но при определена регулярност доставя стоки от своя склад от името на предприятието. Изисква се той да поддържа обичайно въпросния склад. Може да се заключи, че дейността не трябва да бъде с инцидентен характер.

Прави впечатление разликата между самия текст на чл. 5, ал. 5, б. "б" от МООН и мнението на Групата от експерти по международно сътрудничество в областта на данъчното облагане (Групата от експерти) към ООН, която е отразено в Коментара на ООН. Докато самата норма изисква дейността да е фокусирана единствено до доставката, отличаваща се с определена постоянност при държавата източник, то виждането на експертите е, че ограничаването само до тази работа не може да формира МСД. Необходимо е всички дейности, извършвани от зависимия представител, свързани с покупката на стоките, да се осъществяват изключително при източника, за да може да се приложи въпросната разпоредба.

Не споделям подобно виждане по няколко причини. Изхождайки от самия текст на разпоредбата, не е изрично установено, че дейността трябва да надхвърля очертаното в нея. Възможно е да се добавят нови критерии, но това не трябва да води до едно необосновано разширително тълкуване, както и да променя цялостния замисъл на разпоредбата. Ако се допусне всички свързани с доставката дейности да представляват задължителен компонент по б. „б“, считам, че е необходимо те примерно да се изброят. Поради многообразието от случаи е невъзможно да се очертаят конкретни граници и това би довело до евентуални практически затруднения. Доказателство за неприложимостта на подобно виждане е и изразената позиция в т. 26 от Коментара на ООН, където изрично е изведено, че това мнение принадлежи на бившата вече група на експертите. Следователно новата се разграничава от предишното разбиране, като все пак не ограничава някоя държава да се придържа и към старото виждане.

Интерес представляват обстоятелствата, довели до въвеждането на подобен вид зависимо представителство. От една страна, наличието на право да се сключват договори от името на предприятието е иманентна черта за чл. 5, ал. 5. От друга, обичайното и редовно упражняване на този вид дейност следва концепцията на общото правило. МООН в този случай акцентира на икономическата връзка на зависимия представител при държавата източник.

Считам, че подобен текст не е в противоречие с фигурата на зависимото представителство, а по-скоро очертава специфичен негов вид. Подобна по предназначение като че ли е и очертаната в чл. 5, ал. 6, изр. 2 от МОИСП хипотеза, когато не е налице независимо представителство. Самата материя относно представителството винаги е била повод за дискусии и въвеждането на подобен случай спомага за развитието на концепцията.

Чл. 5, ал. 6 от МООН въвежда фигурата на застрахователния представител, като друг вид МСД. Това е и втората и може би най-съществена разлика спрямо представителството

по МОИСП. Идеята за подобна разпоредба е породена от специфичната му правна същност. Следва да се отбележи, че в приложното поле не попада извършването на презастрахователна дейност. Застрахователната компания ще формира МСД единствено, ако събира премиите или понася рисковете. От една страна, това наподобява друг вид МСД, който е характерен отново само за МООН – МСД за услуги съгласно чл. 5, ал. 3, б. „б. От друга, МСД за услуги очертават минимален времеви праг от 183 дни за формирането им, който липсва при чл. 5, ал. 6 от МООН.

Текстът на чл. 5, ал. 6 от МОИСП съответства на чл. 5, ал. 7 от МООН. Тук не се забелязват различия, от което може да се изведе разбирането за идентичност на фигурата на независимото представителство в двата модела. Най-общо, три са основните предпоставки, които очертават разликата между зависимото и независимото представителство, като могат да се добавят и други. Това са контролът, рискът и броят на принципалите. [6]

Интерес представлява второто изречение на чл. 5, ал. 7 от МООН, което отговаря на чл. 5, ал. 6, изр. 2 от МОИСП. Ако дейността на представителя е насочена изцяло или почти изцяло за едно предприятие и условията са приети или наложени между него и това предприятие в техните търговски и финансови отношения, които се различават от тези, които биха били приети между независими предприятия, то не може да се говори за независимо представителство.

Въпреки че лицето отговаря на изискванията за независимото представителство, фактът, че то представлява само един принципал, е надлежен аргумент да се приеме, че той не попада в обхвата на въпросната разпоредба. Още в първия КМООН е предвидена подобна хипотеза, доказваща значимостта на този критерий. Тогава обаче се е изисквало правоотношението да е осъществено чрез писмен документ. В последствие това условие е загубило практическото си значение поради възможните умишлени злоупотреби. В тази връзка икономическият подход (*substance-over-form approach*) спомага да се изследва по най-обективен начин степента на зависимост.

Икономическата независимост обикновено се свързва с броя на принципалите. Колкото е по-голяма бройката им, толкова по-вероятно е наличието на независимо представителство. Невинаги това ще бъде меродавен критерий, особено ако принципалите са свързани лица. Поради това е необходима индивидуална преценка за всеки отделен случай.

Юридическата независимост се състои от степента на упражняван контрол и до колко инструкциите на предприятието са решаващи за представителя при извършването на дейността му. Така например, ако лицето съблюдава указанията на представлявания, то той ще стои в една правна подчиненост спрямо него.

По отношение на представителството съществените разлики са по-широкото приложно поле в МООН чрез добавянето на втора хипотеза на зависимото представителство съгласно чл. 5, ал. 5 от МООН и отделна разпоредба за застрахователния представител по чл. 5, ал. 6 от МООН. Това стои в пряка връзка с преследваните в МООН

цели. Считам, че за в бъдеще представителството в МОИСП и МООН ще се доближава концептуално още повече, обогатявайки концепцията за МСД.

Чл. 5, ал. 7 от МОИСП и чл. 5, ал. 8 от МООН разглеждат по идентичен начин хипотезата, когато дъщерно дружество се намира в другата държава и е контролирано от дружеството майка, разположена в другата държава. Подобна хипотеза не обуславя наличието на МСД. В практиката обаче в определени случаи са възможни и отклонения от тази разпоредба, които са по-скоро с ограничено значение.

Разлика липсва и в последната разпоредба за МСД – чл. 5, ал. 8 от МОИСП и чл. 5, ал. 9 от МООН. Тя дефинира „тясно свързано предприятие“ (closely related enterprise) за целите на МСД, акцентирайки на контрола като меродавен критерий. С тази последна за двата модела алинея завършва разпоредбата на чл. 5.

Заключение

МСД е ключова концепция в международното данъчно облагане, чиято правна същност е регламентирана в чл. 5 от МОИСП и МООН. Въпреки че идеята заложена в тях по отношение на МСД се откроява със значителна идентичност, се забелязват и редица различия. Така например, в МООН съществуват нови самостоятелни хипотези (чл. 5, ал. 3, б. „б“; чл. 5, ал. 5, б. „б“; чл. 5, ал. 6), които не фигурират в МОИСП. В МООН се забелязват се и други разлики, които рефлектират върху практическото отражение на този въпрос (чл. 5, ал. 3, б. „а“; чл. 5, ал. 4, б. „а“ и „б“). Основното правило по чл. 5, ал. 1 освен че е непроменено през годините и е напълно идентично в двата модела. Същото твърдение е относимо и за други текстове (чл. 5, ал. 2, ал. 4.1., ал. 6, ал. 8 и ал. 9 от МООН).

Въпреки изведените разлики считам, че приликите преобладават и са насочени към значими за концепцията аспекти. Наблюдава се и тенденция за „доближаване“ на МОИСП към МООН. Трудно е да има пълна идентичност между тях предвид различните преследвани цели, но не може и да се твърди, че концепцията за МСД е коренно различна в двата модела. Бъдещите тенденции ще очертаят развитието ѝ, като търговските взаимоотношения несъмнено ще окажат влияние и върху понятието за МСД.

Използвана литература:

- [1] Модел на данъчна спогодба за доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие, ОИСР, 2017, достъпен на: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page29 (Model na danachna spogodba za dohodite i imushtestvoto na Organizatsiata za ikonomichesko satrudnichestvo i razvitie, OISR, 2017, dostapen na: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page29).
- [2] Модел на данъчна спогодба между развитите и развиващите се страни на Организацията на обединените нации, ООН, 2017, достъпен на: <https://www.un.org/esa/ffd/publications/model-double-taxation-update-2017.html> (Model na danachna spogodba mezhdu razvitite i razvivashtite se strani na Organizatsiata na obedinenite natsii, OON, 2017, dostapen na: <https://www.un.org/esa/ffd/publications/model-double-taxation-update-2017.html>).
- [3] Пенев, С. Правен режим на корпоративното подоходно облагане. Аспекти на хармонизация с правото на Европейския съюз, СУ, С. 2010, стр. 11 (Penov S., Praven rezhim na korporativното podohodno oblagane, Aspekti na harmonizatsia s pravoto na Evropeyskia sayuz, SU, S., 2010, str. 11).
- [4] Чилова Н., Г. Минкова, Помагало по данъчно право, Сиела, С., 2019, стр. 178 (Chilova N., G. Minkova, Pomagalo po danachno pravo, Siela, S., 2019, str. 178).
- [5] Димитров В., Финансово право, Нова звезда, С., 2019, стр. 73 (Dimitrov V., Finansovo pravo, S., 2019, str. 73).
- [6] Дулевски С., Понятието за място на стопанска дейност в международното и българското данъчно право, Сиела, С., 2018, стр. 158 (Dulevski S., Poniatiето za miasto na stopanska deynost v mezhdunarodното i balgarskoto danachno pravo, Siela, S, 2018, str. 158).