



**HAL**  
open science

( ) „ “ ?  
Stoycho Dulevski

► **To cite this version:**

Stoycho Dulevski. ( ) „ “ ? . De Jure, 2022, 13, pp.285 - 292.  
10.54664/xzwj5983 . hal-04080132

**HAL Id: hal-04080132**

**<https://u-picardie.hal.science/hal-04080132>**

Submitted on 24 Apr 2023

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Distributed under a Creative Commons Attribution - NonCommercial - NoDerivatives 4.0 International License

**ДИСКУСИИ / DISCUSSIONS**

DOI: 10.54664/XZWJ5983

**(P)ЕВОЛЮЦИЯ НА ПОНЯТИЕТО „ПОСТОЯНЕН ОБЕКТ“  
В БЪЛГАРСКОТО ДАНЪЧНО ПРАВО?***Стойчо Дулевски***(R)EVOLUTION OF THE CONCEPT OF ‘FIXED ESTABLISHMENT’  
IN BULGARIAN TAX LAW?***Stoycho Dulevski*

**Abstract:** *The aim of this article is to analyze to what extent the concept of ‘fixed establishment’ satisfies the practical trends in Bulgarian tax law. In this regard, attention is paid to both the theoretical aspects and the more intriguing and recent domestic case law. At the end, the author makes recommendations regarding the possible future of the concept.*

**Keywords:** *fixed establishment; Value Added Tax Act (VATA); Regulation 282/2011; permanent establishment.*

**1. Въведение**

Постоянният обект (ПО) е понятиен обект изведен в § 1, т. 10 ДР на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС)<sup>1</sup>. От една страна,

той изглежда текстово почти идентичен с § 1, т. 5, б. „а“ ДР на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)<sup>2</sup> относно мястото на стопанска дейност (МСД)<sup>3</sup>. От друга, той зна-

<sup>1</sup> „Постоянен обект“ е търговско представителство, клон, офис, кантора, ателие, завод, работилница (фабрика), магазин, склад за търговия, сервиз, монтажен обект, строителна площадка, мина, кариера, сонда, петролен или газов кладенец, извор или други подобни, целящи извличане на природни ресурси, определено помещение (собствено, наето или ползвано на друго основание) или друго място, чрез което едно лице извършва цялостно или частично икономическа дейност на територията на една страна.

<sup>2</sup> Място на стопанска дейност“ е:

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

<sup>3</sup> Повече за това понятие виж в Дулевски, С. Понятието за място на стопанска дейност. София: Сиела, 2018.

чително се различава от трактовката на чл. 11, пар. 1 и 2 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 г. за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (Регламент 282/2011)<sup>4</sup>. Последната разпоредба може да се определи и като понятието за ПО на европейско равнище. Националната агенция за приходите (НАП) и Върховният административен съд (ВАС) я съблюдават при анализирането на конкретните казуси, отправени до тях.

## 2. Теоретични предизвикателства пред постоянния обект

Сходността между националната дефиниция за ПО и МСД и различието спрямо вторичното европейско право крият редица предизвикателства. От теоретична гледна точка, може да се породят запитването защо са налице две отделни понятия в българското законодателство, тъй като не се забелязват съществени текстови различия? Означава ли това, че няма разлика между тях? Защо дори да не се възприеме разбирането, че МСД „абсорбира“ ПО поради по-широкия му обхват? Тези въпроси са с фундаментално значение при първоначалната съпоставка на тези две значими за данъчното право концепции.

Отговорът за тяхната идентичност следва да бъде отрицателен поради приложното

им поле и преследваните цели.<sup>5</sup> Също така законодателят нямаше да изведе две отделни понятия в данъчните закони, ако те бяха еднакви. При текстовото им съпоставяне прави впечатление, че понятието за МСД в българското данъчно право съдържа още две отделни хипотези, които не фигурират при ПО<sup>6</sup>.

Не е изненада, че и понятието за ПО се различава от това, очертано в европейското данъчно право. В ЗДДС то е въведено по-рано спрямо това в Регламент 282/2011.

Защо все пак понятието за ПО крие редица предизвикателства от българска гледна точка? На първо място, авторът счита за рискован подход директното извеждане на примери, без да са разписани основните му белези. Илюстративните хипотези дават някаква насока, но същевременно могат и да породят двусмислие. Следва да се отбележи, че те са неизчерпателни. Доказателство за това е употребата на израза „друго място“. Също така проявлението им не води до автоматичното разбиране за формиране на ПО.

Друг любопитен момент е, че законодателят, по подобие на МСД, се ограничава до примерите, но не и до евентуални изключения, които попадат извън обхвата на понятието. Това има както своите положителни, така и отрицателни аспекти. От една страна, такъв подход е възможно още повече да затрудни разбирането какво не/е ПО именно поради не-

<sup>4</sup> „...постоянен обект“ е всеки обект, различен от мястото на установяване на стопанска дейност по член 10 от настоящия регламент, който се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да получава и ползва услугите, доставени за собствените нужди на този обект“

2. „постоянен обект“ означава всеки обект, различен от мястото на установяване на стопанска дейност, посочен в член 10 от настоящия регламент, който се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да доставя услугите, които престира“

<sup>5</sup> Повече за разликата между двете концепции виж в **Pistone, P.** „Fixed Establishment and Permanent Establishment.“ // *International VAT Monitor*, Netherlands: IBFD, 1999, 3; **Spies, K.** *Permanent Establishments in Value Added Tax*. Netherlands: IBFD, 2020; **De la Feria, R.** „Permanent Establishments in Indirect Taxation“, [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2718143](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2718143); **Dulevski, S.** „Scientific and Applied Challenges in the Concept ‘Fixed Establishment’ in the Modern Tax Systems.“ // *Economic Studies*, Sofia, 2020, 4.

<sup>6</sup> „Място на стопанска дейност“ е:

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

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

изчерпателността на примерите. От друга, той може да спомогне за една обща представа в кои случаи не може да се говори за формиране на ПО, особено ако се акцентира на различни типични проявления от практиката.

Уповавайки се на актуалните тенденции и подхода в редица други държави членки, авторът не намира за необходимо включването на хипотези за неформиране на ПО в българското законодателство на този етап. От значение по-скоро е какво всъщност представлява той.

Следва обаче да се помисли дали почти пълната текстова идентичност спрямо МСД е подходящ вариант. Авторът счита за удачен застъпления в българската практика подход всяка конкретна хипотеза да се анализира индивидуално. Въпреки че в повечето случаи е налице по-скоро едновременното им формиране, това не може да се абсолютизира.

Дори и идеята на нормотвореца да е била сходна структура, то е препоръчително да се обърне внимание на подхода на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР). Правните белези на МСД са очертани в чл. 5, ал. 1 от Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото (МСИД-ДО)<sup>7</sup>. Смесово разпоредбата на чл. 5 въвежда в ал. 2 и типичните негови проявления. Този подход е заимстван и в българското понятие за МСД. Въпреки че ПО е уреден по различен начин на европейско равнище, подобно изграждане в българското право би спомогнало за по-пълното му изясняване.

В § 1, т. 10 от ДР на ЗДДС е използван изразът „лице“, който може да се асоциира с едно разширително тълкуване. Така например следва ли въпросното лице да е данъчно задължено съгласно този материален данъчен закон? Може ли то да се състои от няколко несамостоятелни образувания?

Няма изрично препращане към друг нормативен акт за по-детайлното му изясняване. В този случай като че ли по-скоро се акцентира на икономическата дейност като ключов момент за ПО. Дискусии предизвиква и тя поради употребата на израза „извършва цялостно или частично икономическа дейност“. Тук могат да възникнат въпроси относно надлежното определяне на частичността, напр. времево, процентно или по друг начин. По-скоро идеята на законодателя е била да обхване широк кръг от случаи, като е необходимо анализирането на всеки индивидуален казус.

Така разписана, текстовата трактовка може да доведе до нежелано двусмислие. От една страна, обектът следва да е постоянен, видно от наименованието му. От друга, постоянството е неопределяемо. Не е ясно дали то следва да има определена времева продължителност и ако да, каква е необходимата за формирането му?

Ако съблюдаваме съвременните тенденции, дискусивно е какво се разбира и под „място“. Може ли МСД, в което изрично се говори за „място“, да представлява и ПО? Изхождайки от практиката, логическото тълкуване и теоретичните национални представи, отговорът следва да е положителен.

„Място“-то обаче има различни проявления в съвременния свят. Като пример може да се посочи виртуалното. То също представлява негова разновидност, както и е възможно да е на „територията на една страна“. Дигиталността му обаче невинаги се асоциира с фиксираност и определяемост. В тази връзка следва да се помисли доколко традиционните представи за ПО удовлетворяват съвременните потребности.

На този етап за виртуално ПО в българското законодателство не може да се говори

<sup>7</sup> Повече относно правната същност на МСИДДО виж в **Костов, М., Гешев, С.** Основни правни характеристики на модела на Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с оглед българското международно данъчно право. – Правна мисъл, 1982, 4, с. 57–71; **Пенов, С.** Действие на договорите за избягване на международното двойно данъчно облагане. – Фин.-данъчен контрол, 1997, 2, с. 9–24; **Пенов, С.** Проблеми по прилагането на спогодбите за избягване на международното двойно данъчно облагане на доходите и имуществото. – Право без граници, 2002, 2, с. 11–17; **Минкова, Г., Будинов, Б.** Международните договори и световните тенденции – идеята за избягване на двойно данъчно облагане. – Правна мисъл, 2021, 1, с. 3–17; **Минкова, Г., Чилова Н.** Учебно помагало по данъчно право. Второ, актуализирано и допълнено издание. София: Сиела, 2019.

по няколко причини. Първо, в исторически план, при създаването на концепцията не се е разглеждала подобна хипотеза. Прилагането на едно разширително тълкуване крие повече рискове, както за чисто теоретичните възприятия за ПО, така и за практическите му изменения. Второ, практиката на СЕС е имала възможността да вземе позиция по този въпрос. Видно е от по-новата такава, че подобна хипотеза е по-скоро невъзможна. Трето, включването на нова разновидност би обусловило цялостното преосмисляне на концепцията. Не на последно място, българските съдилища най-често се уповават на традиционното разбиране съгласно чл. 11 от Регламент 282/2011. Съгласно заложените там критерии наличието на човешки ресурси е необходима предпоставка за формирането на ПО.

Може да се обобщи, че понятието за ПО съществува в българското данъчно право, но самото му извеждане е противоречиво очертано по няколко причини. Като такава може да се посочи текстовото му доближаване до друга концепция – МСД. Това поражда повече въпроси, отколкото да внася необходимата яснота. Също така част от използваните в понятието изрази не са напълно доизяснени. В тази връзка е препоръчително да се помисли и за смисловото доближаване до разпоредбата на чл. 11 от Регламент 282/2011.

### **3. Практически предизвикателства пред постоянния обект**

#### **3.1. Позиция на НАП**

В повечето случаи приходната администрация първо се уповава на чл. 11 от Регламент 282/2011 и после цитира българската дефиниция. Налице са и хипотези, когато втората дори не е включена при анализа. За по-подробна аргументация НАП се позовава на по-старата практика на СЕС. Това най-често са решенията по делата С-168/84, С-190/95, С-231/94, С-260/95.

Уповаването на практиката на СЕС е не само препоръчителен, но и наложителен подход, който обаче крие определени предизвикателства. В мнозинството от случаите НАП разглежда практика от 90-те години. Въпрос-

ните дела са релевантни през призмата на Шеста директива 77/388/ЕИО. Това поставя въпроса доколко те изцяло удовлетворяват изискванията на чл. 11 от Регламент 282/2011 и Директива 2006/112. Дори те да са напълно приложими, дискуссионно е дали са изцяло относими към съответната фактическа обстановка по конкретното запитване. НАП рядко акцентира на по-новата практика на СЕС, която отразява съвременните тенденции.

Логично обусловен подход на приходната администрация е преценката за не/формиране на ПО „да бъде направена въз основа на фактите и обстоятелствата, свързани с конкретния казус, с оглед закона и установената практика на СЕС“<sup>8</sup>. Като меродавен фактор може да се добави и „разпределение на функции и отговорности“<sup>9</sup>. Подобно разбиране кореспондира с идеята за многообразието от практически случаи. Акцентира се повече и на обективната икономическа реалност.

НАП се придържа към традиционното виждане, че за формирането на ПО е необходимо кумулативното наличие на човешки и технически ресурси. Поради това не е изненада и позицията: „В случай че дружеството разполага само с човешки ресурси на територията на страната, то следва, че същото няма да формира постоянен обект на територията на страната“<sup>9</sup>.

Може ли да се сподели същото разбиране за неформирането на ПО при наличието единствено на техническите ресурси? Отговорът следва да е положителен предвид изведените в европейското право правни белези за ПО и съблюдаваната в предходния абзац логика.

В редица свои писма НАП извежда трите основни елемента, които са необходими за формирането на ПО. Първият е „определена структура – индивидуализирана площ, характеризираща се със значителна степен на постоянност“<sup>10</sup>. Идеята за обективно възприятие на ПО посредством определено географско пространство не е изненадваща. Не е подробно разяснено обаче какво се разбира под „значителна степен на постоянност“. По-конкрет-

<sup>8</sup> Изх. №53-00-133/24.11.2020 г.

<sup>9</sup> Изх. №53-00-133/24.11.2020 г.

<sup>10</sup> Изх. № 24-39-18/23.03.2021 г., Изх. № 24-39-64/20.11.2020 г.

но, как се определя значителността и кога може да се говори за постоянност? И тук всяка хипотеза следва да се анализира поотделно. Поради това трудно могат да се изведат конкретни параметри. Неопределяемостта на въпросните изрази може да повдигне редица други въпроси относно прецизирането на правните белези на ПО.

Вторият критерий кореспондира със заложената в чл. 11 от Регламент 282/2011 идея. ПО следва да „разполага с човешки ресурс, необходим за извършване на икономическа дейност на територията на страната“<sup>11</sup>. Изхождайки от обхвата на ДДС, НАП акцентира на икономическата дейност с място на изпълнение България. Без значение е юридическото взаимоотношение с въпросния човешки ресурс (напр. собствен, нает).

Третият критерий стои в пряка връзка с предходните два. Необходимо е да се „извършва икономическа дейност на територията на страната – извършва продажби/доставки с място на изпълнение на територията на страната, като стоката се отправя към получателите си от локацията на склада“<sup>12</sup>.

Авторът споделя позицията, че „Помещението, което краткосрочно се предоставя за ползване, е предмет на договора, а не технически ресурс, чрез който лицето извършва независима икономическа дейност“<sup>13</sup>. Дори и да се възприеме обратното виждане – че все пак представлява технически ресурс, то е любопитно какво ще бъде разбирането на НАП относно неговата краткосрочност.

В тази връзка, най-общо могат да възникнат два основни въпроса. Може ли постоянството за ПО да изисква определен период от време за конституирането му? Ако отговорът е положителен, то възможно ли е да се прилагат същите времеви изисквания като за МСД?

Трудно може да се изведе еднозначен отговор. От една страна, МСД и ПО са различ-

ни концепции. Като такива те имат различни правни белези. От друга, няма изрично ограничаване, че в определени случаи е възможно да се приложи еднакъв подход за тях. Като надлежен довод може да се посочи, че в практиката често се забелязва едновременното им проявление. На този етап, поради липсата на по-детайлно проучване на тази материя, авторът застъпва по-скоро първото виждане. Като основен аргумент е именно концептуалното им различие и по-скоро рискованият подход за пълна идентичност между тях.

В редица указания на НАП се говори за „минимална степен на постоянност, минимален размер и постоянна наличност на човешки и технически ресурси, необходими за целите на извършваните доставки“<sup>14</sup>. Това разбиране е в унисон с европейската перспектива за ПО. То обаче повдига и редица въпроси, като например какво се разбира под „минимално“, което се използва няколко пъти по отношение на правните белези на ПО. Поражда се противоречивото усещане за извеждане на правната същност на ПО, без всъщност да има яснота относно пределите на отделните негови елементи.

Интересна е застъпената позиция: „Съоръжение или обект, използвани само за извършване на спомагателни дейности, като логистични услуги, или такива с подготвителен характер не представлява постоянен обект“<sup>15</sup>.

Впечатление правят няколко неща. Първо, подобно съждение се доближава до идеята за неформирание на МСД съгласно чл. 5, ал. 4 от МСИДДО. Второ, тази хипотеза е с ограничено приложно поле – отнася се изключително до спомагателни или подготвителни дейности. В конкретния случай това са логистичните услуги. Когато обаче те представляват основна дейност, горепосочената позиция на НАП не следва да се съблюдава. Трето, НАП разграничават две хипотези за обективно извършване на дейности – чрез съоръжение или

<sup>11</sup> Изх. № 24-39-64/20.11.2020 г.

<sup>12</sup> Изх. № 24-39-64/20.11.2020 г.

<sup>13</sup> № 24-39-15/11.06.2021 г., 3\_300/09.03.2021 г.

<sup>14</sup> №23-22-1126/25.08.2020 г.; 2\_561/09.08.2021 г.; 3\_300/09.03.2021 г.; 1\_ИТ-00-68/23.07.2020 г.; 2\_602/20.08.2021 г.; Изх. № 24-39-15/11.06.2021 г. Изх. № 04-11-4/15.06.2021 г.; Изх. № 24-39-64/20.11.2020 г.; Изх. № 24-39-18/23.03.2021 г.; Изх. №53-00-133/24.11.2020 г.; Изх. №20-00-157/14.04.2021 г.

<sup>15</sup> Вх. № 20-21-5/16.09.2020 г.

обект. Интересно е дали МСД може да попадне в обхвата им (например да се определи като обект). Не е напълно изяснено и какви са конкретните различия между тези два израза. Не на последно място, любопитно е дали това по-скоро единично разбиране може да се прилага и за други случаи относно формирането на ПО. То по-скоро не е в противоречие с чл. 11 от Регламент 282/2011 и отразява идеята за различно ДДС третиране в зависимост от видовете дейности. В тази връзка обусловено може да се породи и запитването дали по този начин ПО се доближава до МСД и дори е (почти) аналогично с него.

Интерес представлява и хипотезата, че „ако наемодателят разполага на територията на страната с имот (собствен или нает), от който негов зависим представител управлява имота/имотите му – намира наематели, сключва договори за отдаване под наем, събира наеми, заплаща или контролира заплащането на разходите, свързани с ползването на имота – ток, парно, вода и др. подобни, организира ремонтни работи при необходимост.“<sup>16</sup> В този случай НАП извършва преценка през призмата на зависимия представител. *Per argumentum a contrario*, дали приходната администрация ще стигне до същите заключения, ако той беше независим? Отговорът следва да е по-скоро отрицателен поради различията в правната им същност.

Подобно съждение от страна на приходната администрация е важно по няколко причини. Отново е възможно да се направи паралел с МСД, където при независимо представителство то не може да се формира. Също така обаче, едно по-стеснително тълкуване може да доведе до изкуствени договорености относно фигурата на представителя.

Може да се обобщи, че практиката на НАП се придържа към основните виждания на европейската доктрина. Доказателство за това е както постоянното упоменаване на чл. 11 от Регламент 282/2011, така и съблюдаването на релевантните решения на СЕС.

Въпреки по-скоро константните доводи на НАП, могат да се изведат няколко групи

препоръки. Първата се отнася до съпоставката между европейската и националната дефиниция. Шаблонното позоваване на втората като че ли обезсмисля съществуването ѝ и поражда повече дискуссионни моменти, особено при съпоставката с МСД.

На второ място, както беше отбелязано по-горе, следва да се обърне внимание на по-съвременната практика на СЕС относно ПО. Въпреки че тя в общи линии се придържа към традиционните възприятия, то се забелязват и известни по-съвременни специфики, които също е необходимо да бъдат взети предвид.

Третият важен момент е доизясняването на правната същност на ПО. Прилагането на европейските възприятия е положителен и логичен подход. Самото им упоменаване обаче не може напълно да изведе представата за ПО. Така например, употребата на изразите „минимален“ и „постоянство“ само служи за очертаване на основните характеристики. Ето защо е препоръчително по-детайлното им изясняване.

### 3.2. Позиция на ВАС

По-новите решения на ВАС разглеждат случаите, при които е отказано възстановяване на ДДС съгласно Наредба № Н-9 от 16.12.2009 г. във връзка с Директива 2008/9/ЕО. За тази цел съдът прави съпоставка доколко подзаконовият нормативен акт отговаря на вторичното европейско право през призмата на ПО.

Релевантната разпоредба в Директива 2008/9/ЕО е чл. 3, б. „а“. Прави впечатление, че в нея фигурират поотделно понятията за МСД и ПО. Самият текст не въвежда никакви специфични правни характеристики за тях. Необходимо е чрез тях „да се осъществяват търговските сделки“. Подобно пояснение липсва в чл. 2, т. 1 от Наредба № Н-9/16.12.2009 г. Съдът правилно заключава, че „Директивата (да се разбира Директива 2008/9/ЕО – бел. авт.) въвежда критерий, който включва две кумулативни условия – от една страна, наличието на „постоянен обект“, а от друга – осъществяването от този обект на търговски сделки“<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> З\_300/09.03.2021 г.

<sup>17</sup> Реш. № 11292 от 08.11.2021 г. по адм. д. № 3315/2021; Реш. № 11288 от 08.11.2021 г. по адм. д. № 3134/2021.

Като надлежен аргумент той се позовава и на относимата практика на СЕС. Ето защо приоритет ще има директният ефект на Директива 2008/9/ЕО поради неточното ѝ транспониране в българското законодателство.

Същата практика на СЕС е цитирана и в друго решение на ВАС<sup>18</sup>. Тук спорът отново се отнася до възстановяване на ДДС, но основният въпрос е дали изобщо има ПО. Тъй като по делото не са налице каквито и да било данни и доказателства, че строителната площадка, на която искателят държи процесната машина отговаря на понятието „постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки“, то отказът за възстановяване е неправилен.

По-новата практика на ВАС акцентира не толкова върху правните белези на ПО, колкото на надлежното транспониране на вторичното европейско право в българското законодателство. Това се дължи на конкретните казуси. Не са налице никакви, отклоняващи се от общите разбирания доводи, както и по-иновативни виждания.

#### 4. Заключение

Какво може да бъде бъдещето на ПО през призмата на българското данъчно право? По този въпрос може да се разсъждава както теоретично, така и практически.

Първият вариант предполага преосмислянето на концепцията посредством моделирането ѝ. На този етап това е неосъществимо най-малкото поради съблюдаването на вторичното европейско право.

Друг теоретичен вариант е законодателят директно да измени цялостната национална представа за ПО по подобие на чл. 11 от Регламент 282/2011. И този подход е предизвикателен по няколко причини. Първо, както бе отбелязано по-горе, българската практика се придържа към европейските възприятия. В тази връзка не се забелязват съществени противоречия. Второ, не е напълно ясно каква е крайната цел на законодателя – по-скоро сближаване на ПО и МСД поради сходната им текстова трактовка или отдалечаването им поради неидентичните им цели. Двете различни хипотези рефлектират различно и практи-

чески. Трето, дори и цялостното съблюдаване на чл. 11 от Регламент 282/2011 не е гарант за непротиворечиво очертаване на концепцията. Отворен остава въпросът, ако българската доктрина напълно съблюдава въпросната разпоредба и практиката на СЕС, то какъв е смисълът от друг текст във вътрешното право.

По отношение на българската дефиниция и чл. 11 от Регламент 282/2011 следва да се обърне внимание на „технически и човешки ресурси“. В ЗДДС се акцентира единствено на примерите, докато в европейската разпоредба – на типичните му белези. Именно последните биха представлявали положително допълнение в българската текстова трактовка.

За да се говори за (р)еволюция на ПО на национално равнище, е необходимо на първо място да се анализира не/преходността на концепцията на европейско ниво. На този етап, от теоретична гледна точка, не се забелязват никакви радикални промени в близкото бъдеще. Практиката обаче подлага ПО на редовни изпитания относно правната му същност. Засега тази задача е поверена на СЕС, който съблюдава традиционните виждания. Новите преюдициални запитвания ще покажат дали може да се говори за един по-модернистичен ПО.

Едновременното ѝ сближаване с българската дефиниция за МСД и раздалечаване с европейската за ПО не изглеждат най-разумният вариант. Адмирации заслужава подходът на НАП и ВАС относно надлежното разграничение между ПО и МСД, което според автора е препоръчително да намери и законодателно отражение.

Все още обаче ПО продължава да бъде широко дискутирана концепция, чието бъдеще изглежда несигурно и неуточнено. За това въпросът за неговата (р)еволюция продължава да е без категоричен отговор.

#### БИБЛИОГРАФИЯ / REFERENCES

Дулевски, С. Понятието за място на стопанска дейност в международното и българското данъчно право. София: Сиела, 2018. // **Dulevski, S.** Pomyatiето za myasto na stopanska dejnost v mezhduнародното i balgarskoto danachno pravo. Sofia: Ciela, 2018.

<sup>18</sup> Реш. № 6386 от 27.05.2021 г. по адм. д. № 1745/2021.



**Костов, М., Гешев, С.** Основни правни характеристики на модела на Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с оглед българското международно данъчно право. *Правна мисъл*, № 4, 1982. // **Kostov, M., Geshev, S.** Osnovni pravni karakteristiki na modela na Spogodba za izbyagvane na dvoynoto danachno oblagane s ogled na balgarskoto mezhhdunarodno danachno pravo. *Pravna misal*, № 4, 1982.

**Минкова, Г., Будинов, Б.** Международните договори и световните тенденции – идеята за избягване на двойно данъчно облагане. *Правна мисъл*, № 1, 2021. // **Minkova, G., Budinov, B.** Mezhdunarodnite dogovori i swetovnite tendentsii – ideyata za izbyagvane na dvoyno danachno oblagane. *Pravna misal*, № 1, 2021.

**Минкова, Г., Чилова Н.** Учебно помагало по данъчно право. Второ актуализирано и допълнено издание. София: Сиела, 2019. // **Minkova, G., Chilova, N.** Uchebno pomagalo po danachno pravo. Vtoro aktualizirano i dopalнено izdanie. Sofia: Ciela, 2019.

**Пенов, С.** Действие на договорите за избягване на международното двойно данъчно об-

лагане, *Финансово-данъчен контрол*, № 2, 1997. // **Penov, S.** Deystvie na dogovorite za izbyagvane na mezhhdunarodното dvoyno danachno oblagane, *Finansovo-danachen control*, № 2, 1997.

**Пенов, С.** Проблеми по прилагането на спогодбите за избягване на международното двойно данъчно облагане на доходите и имуществото. *Право без граници*, № 2, 2002. // **Penov, S.** Problemi po prilaganeto na spogdobite za izbyagvane na mezhhdunarodното danachno oblagane na dohodite i imushtestvoto. *Pravo bez granitsi*, № 2, 2002.

**De la Feria, R.** „Permanent Establishments in Indirect Taxation“, [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2718143](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2718143).

**Dulevski, S.** „Scientific and Applied Challenges in the Concept ‘Fixed Establishment’ in the Modern Tax Systems.“ // *Economic Studies*, no. 4, 2020.

**Pistone, P.** „Fixed Establishment and Permanent Establishment.“ // *International VAT Monitor*, no. 3, 1999.

**Spies, K.** *Permanent Establishments in Value Added Tax*. Netherlands: IBFD, 2020.