

**НОВ ПОГЛЕД КЪМ ПОСТОЯННИТЕ ОБЕКТИ НА ЧУЖДЕСТРАННИ
ДРУЖЕСТВА В НАЙ-НОВАТА СЪДЕБНА ПРАКТИКА НА ИСПАНСКИЯ
ВЪРХОВЕН СЪД**

Делото Roche (Решение на Върховния съд от 12 януари 2012 г.)

*Антонио Фернандес де Бухан и Аранс*¹

Summary: New Look at the Permanent Establishments of Foreign Companies in the Most Recent Case-Law of the Spanish Supreme Court (the Roche Case (Judgment of the Supreme Court of 12.1.2012))

The profits of a permanent establishment and its gains from the alienation of such a permanent establishment, and capital representing movable property forming part of the business property of such a permanent establishment, are taxed generally in the State of source. The main issue which raises the Supreme Court in its Decision of 12 January 2012 (Roche case) consists in whether or not Roche Vitamins Europe acted in Spain through a permanent establishment according to the International Tax Convention between Spain and Switzerland. As a subsidiary issue, in case of a positive answer from the prior question, the possible miscalculation in the taxable income denounced by the appellant is also addressed.

Keywords: Permanent Establishment, Income Tax for Non-Residents, Toll Manufacturing Agreement

**Разсъждения относно постоянните обекти на чуждестранни дружества и
фигурата на зависимия агент**

Понятието постоянен обект на чуждестранно дружество съгласно определението, съдържащо се в член 13.1а) на изменения Закон за данъчното облагане на нерезиденти, както и аналогичното понятие, съдържащо се в Модела за спогодба на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), т. е. в член 5 на Модела на спогодба на ОИСР и съответния му коментар не подхожда казуистично и дори да го правеше, по мое мнение винаги би останало нещо недоизказано по отношение на условията, при които „едно постоянно място за бизнес“ се смята за постоянен обект на международно дружество.

Това води неизбежно до наличието на определени „сиви петна“ поради което зачитането или незачитането на един постоянен обект в дадена страна се е превърнало във важна тема в света на бизнеса, повод за активни дебати както в областта на доктрината и испанската съдебна практика, така и в ОИСР.

¹ Антонио Фернандес де Бухан и Аранс е професор по финансово и данъчно право в Университет Комплутенсе в Мадрид, адвокат, имейл: a.fernandezdebuhan@ucm.es.

Law Journal of NBU, No 1, 2014

Както посочва Falcón, Решението на Върховния от 12 януари 2012 г. съд по казуса Roche (RJ 2012, 268) разглежда за първи път една схема, използвана от многонационалните компании, особено от американските, действащи в Испания и в други европейски страни чрез свои клонове, които извършват производствени операции и продажби в безмитни зони, като дори управляват нарежданията за продажба и подписват получените от чужбина договори, но не участват в договарянето на условията по тях, което води автоматично до това, че те са смятани за подчинени агенти, а следователно и за постоянни обекти на чуждестранни дружества².

По отношение на подчинените агенти, може да се заключи *a sensu contrario* на член 13.1.a) на изменения Закона за данъчното облагане на нерезидентите, според който с този данък се облагат доходите от стопански дейности, осъществявани продължително време или обичайно чрез постоянен обект на чуждестранно дружество в Испания, или с други думи, получени чрез съоръжения или работни места от всякакъв вид, на които се извършва цялата или част от присъщата им дейност. Също така плащат данък общ доход за нерезиденти действащите „чрез оторизиран агент за договаряне от името и за сметка на данъчно задълженото лице, упражняващ обичайно тези правомощия”.

Член 5.4. на Модела на данъчна спогодба на ОИСР се отнася за фигурата на „подчинения агент”, макар той да не е назован *expressis verbis*. Член 5 на Модела за данъчна спогодба на ОИСР определя, че когато дадено лице, което не е независим агент³, действа за сметка на дадено дружество, като притежава и упражнява обичайно в едната от страните по договора правомощия, които му дават право да сключва договори от името на това дружество, се приема, че дружеството оперира чрез постоянен обект в тази държава по отношение на дейностите, които извършва за първото дружество.

Така или иначе, ако са изпълнени изискванията на предния абзац и става дума за дейности, извършвани за фирмата майка и имащи „помощен или подготвителен”

² Falcón, R., *El caso Roche (STS 12 enero 2012): consideración como establecimiento permanente de una filial con actividad de maquila y promoción de las ventas*, Quincena Fiscal, nº 6, 2012 (Editorial) (consultado en www.westlaw.es).

³ Както посочва Tejerizo, в Tejerizo López, J.M., *La tributación de los no residentes con establecimiento permanente en Responsa iurisperitorum digesta*, Universidad de Salamanca, vol. 4, 2000, p.311, „Постоянният обект не е юридическо лице, различно от лицето нерезидент. В противен случай бихме имали филиал в съответната страна. Филиалите са дружества – в нашия случай испански- които подлежат на облагане като всяко друго дружество, без каквито и да било особености”.

Law Journal of NBU, No 1, 2014

характер, няма да е налице постоянен обект на чуждестранно дружество. Определят се *numerus apertus* дейности с „помощен или подготвителен” характер, които може да систематизираме както следва:

А) използване на съоръжения или складове единствено с цел съхранение, излагане, доставяне на продукти или стоки, принадлежащи на предприятието, или с цел тези продукти и стоки да бъдат преработени от друго предприятие.

Б) поддържане на постоянно място за бизнес с единствената цел да се купуват стоки, да се събира информация за компанията, да се прави реклама, да се предоставя информация, да се извършват научни изследвания или да се развиват други подобни дейности от спомагателно или подготвително естество, при условие, че тези дейности се извършват за самата компания.

От своя страна, Моделът на данъчна спогодба на ОИСР говори за фигурата „независим агент” в алинея 6 на член 5, където е казано, че „брокер, комисионер или друг посредник с независим статут” не оперира чрез постоянен обект в дадена страна, различна от тази на фирмата майка, ако осъществява присъщата си дейност в рамките на обичайното т. е. ако агентът не осъществява дейности, различни от строго определените за тази фигура.

Върховният съд на Испания смята, че съчетанието на производствената дейност на Roche España и липсата на правни и икономически рискове е вследствие на това, че действа като „зависим агент”. Според Върховния съд, Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Испания и Швейцария е позволила да се констатира независимото агентство.

Относно облагането на постоянните обекти на чуждестранни дружества през призмата на казуса Roche

В Решението си по казуса Roche от 12 януари 2012 г. (RJ 2012, 268) Върховният съд разглежда за първи път една често използвана схема, от многонационалните компании особено от американските, действащи в Испания и в други страни чрез филиали. В случая, който разглеждаме, филиалът произвежда и доставя материалите на клиента от името на фирмата майка, като освен това действа като изключителен неин представител при икономически и търговски условия, различни от тези, които биха били договорени в пазарни условия.

Law Journal of NBU, No 1, 2014

От 1 юли 1999 година Roche Vitamins Europe се обвързва с Roche España чрез съответните договори за изработка, агентство и аренда (които ще анализираме в раздел III – Съдържание на договорите).

Roche Vitaminas е испанско дружество, което плаща данък печалба в Испания за световния си доход. След реорганизацията този доход на кратко беше както следва:

- цената на услугите на производствените предприятия в свободни икономически зони „макиладорас”, определена в зависимост от разходите.
- плюс 2% върху продажбите в Испания като възнаграждение за промотиране на продажби.

Въпросът е да се определи дали Roche Vitaminas, освен че е испанско дружество (филиал на швейцарското дружество), е също така постоянен обект на швейцарското дружество⁴. В такъв случай Roche Vitamins Europe (швейцарското дружество) трябва да плаща в Испания и данък по Закона за данъчното облагане на нерезиденти за печалбите, получени от продажбите в Испания (продажбите в Португалия не бяха включени от Централния стопанско-административен съд).

Заобикалянето на испанския данък можеше да бъде коригирано чрез преизчисления на свързани операции, като испанското дружество бъде принудено да плаща върху по-висока данъчна основа, но Испанската данъчна агенция решава, че е налице постоянен обект на чуждестранно дружество.

Като илюстрация може да дадем следния имагинерен пример, който е опростен и не включва наема за склада, а маржовете вероятно са по-високи. Не са включени и други разходи като например за транспорт и пр.

► SA е испанското дружество, а Europe е швейцарското дружество.

Да предположим, че производствените разходи са 70 валутни единици. → SA фактурира 71 на Europe, която е собственик на продукта.

⁴ За третирането на постоянните обекти на чуждестранни дружества, виж, Baena Aguilar, Á., *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Aranzadi, Pamplona., 1994; García Prats F.A., *El establecimiento permanente*, Madrid, Tecnos, 1996. Maroto Sáez, A., *Estudio de las operaciones realizadas entre Casa Central y establecimientos permanentes*, Crónica tributaria, nº 131, 2009, стр. 79-106, Serrano Antón, F., Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes en Fiscalidad internacional (dir. Serrano Antón, F.), Centro de Estudios Financieros, 2010, стр. 181-230.

Law Journal of NBU, No 1, 2014

Да предположим, че този продукт се продава за 100 → SA фактурира 2 на Europe.

В този пример Europe печели 100 минус 71, минус 2, или с други думи печели 27 и плаща данък върху тези 27 в Швейцария (при много по-нисък лихвен процент отколкото в Испания).

От своя страна SA има доход 3, защото фактурира 71+2, но има производствени разходи 70. Ето защо плаща данък в размер на 30% върху 3, или 0,9 евро.

Ако SA беше произвело и продало стоката, щеше да спечели 100 при разходи 70 и поради това би платило данък върху 30, което означава 9 евро.

Така SA си „спестява” в Испания данъци в размер на 8,1 евро. Останалите 20,9 би ги разпределило като дивиденди на своя швейцарски партньор и тези дивиденди биха били обложени с данък доход за нерезиденти при условията на спогодбата.

► Ако към този въпрос се подходи като към свързани операции, би трябвало да се направи корекция на цените между SA и Europe.

След като доказахме, че между две независими страни не биха били фактурирани 71 а например 85. Тогава данъчната основа на облагане на дохода на дружеството SA би била $85 - 70 + 2 = 17$. 30% биха се равнявали на 5,1. Актът би бил за 4,2 ($5,1 - 0,9$) и би бил съставен на испанското дружество SA по Закона за данъчното облагане на дружествата.

Прилагайки подхода за постоянен обект на чуждестранно дружество, Данъчната инспекция определя, при което позицията ѝ е потвърдена от Националния съд и от Върховния съд, че въпреки, че SA плаща само 0,9, Europe оперира в Испания чрез постоянен обект и затова трябва да плаща данък доход за нерезиденти⁵.

⁵ Vid. al respecto en relación con los establecimientos permanentes y el Itrnr, Tejerizo López, J.M., *La tributación de los no residentes con establecimiento permanente en Respona iurisperitorum digesta*, Universidad de Salamanca, vol. 4, 2000, стр. 299-322; Calleja Crespo, A., *La fiscalidad de los no residentes en España (III): Rentas obtenidas a través de establecimiento permanente en Manual de fiscalidad internacional (coord. Cordón Ezquerro, T.; Gutiérrez Lousa, M.; Blanco Dalmau, A.), Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, стр. 143-174; Fernández De Pedro, F., La fiscalidad de los no residentes en España (IV): rentas obtenidas sin establecimiento permanente en Manual de fiscalidad internacional...cit., стр. 175-239; López Espadafor, C.M., *La reforma del gravamen adicional sobre las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes por entidades no residentes*, Gaceta fiscal, ISSN 0212-6591, N° 221, 2003, págs. 49-60; Medina Cepero, J.R., *La tributación de las rentas obtenidas por no residentes en España a través de establecimiento permanente*, Revista de información fiscal, n° 60, 2003, стр. 11-32; Muleiro Parada, L.M., La norma supletoria de determinación de la base imponible para los establecimientos permanentes que no cierran*

Law Journal of NBU, No 1, 2014

Като дружество нерезидент с постоянен обект трябва да плаща 30% върху своята печалба, което е 27 (100 – 71 – 2). С други думи, трябва да плаща в Испания 8,1, което е 30% от 27. Тези 27 се облагат данъчно и в Швейцария, като се прилага съответния метод на корекция на двойното облагане. След като тези 27 валутни единици престанат да се облагат в Швейцария и започнат да се облагат в Испания в размер на 30%, в Швейцария ще трябва да се поиска възстановяване по силата на Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Испания и Швейцария.

Очевидно този подход е много по-благоприятен за данъчната система на Испания, която получава 9 евро, тъй като взема 0,9 данък по Закона за облагане на дружеството SA, плюс 8,1 евро от Еуропа като данък доход за нерезидент.

Обратно, прилагайки подхода на свързаните операции, би събрала по-малко средства, тъй като би трябвало да остави един нормален пазарен марж на френското дружество (което би се смятало, че оперира в Испания без постоянен обект)⁶.

Съгласно параграф 1 на Коментарите към член 7 на Модела за спогодба на ОИСП⁷, като правило се приема, че дадена фирма от определена страна участва действително в стопанския живот на друга страна и се подчинява на данъчната система на тази страна само ако има в нея постоянен обект⁸. За този специфичен аспект и някои други, свързани с него, се отнася коментарът в следващите страници, който има за цел да изясни някои въпроси, поставени от така наречения „казус Roche“⁹.

ciclo mercantil en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, Quincena fiscal, nº 19, 2008, стр.47-58; Galapero Flores, R.M., Determinación de la base imponible de la entidad no residente a través del establecimiento permanente en el IRNR, Noticias de la Unión Europea, nº 290, 2009, стр. 25-36; Galán Sánchez, R.M., Legislación. *Cuestiones sobre el establecimiento permanente en el IVA y en el IRNR*, Derecho de los negocios, año nº 20, nº 230, 2009, стр. 51-54.

⁶ Относно подхода, основан на свързаните операции виж Martínez-Matosas Ruiz De Alda, E.; Calderón Carrero, J.M., *Subsidiary Constituted PE, Supreme Court Rules*, Tax Notes International, vol. 65, nº10, 2012, p.174, който посочва: „Another questionable aspect is the interrelationship between the transfer pricing rules and the PE clause within the treaty context. Basically, the Court’s approach goes through a prevalent application of the PE clause, avoiding the material and procedural application of the Spanish domestic transfer pricing rules and, most notably, ignoring intragroup service contracts, an approach that does not really fit with either the OECD transfer pricing guidelines or Spain’s general antiabuse provisions“.

Относно трансферните цени, виж García-Herrera Blanco, C., *Precios de transferencia y otras operaciones vinculadas en el impuesto sobre sociedades*, Ministerio de Hacienda, 2001.

⁷ Препратките са направени към версията на английски от 22 юли 2010 г. - *Model Tax Convention on Income and on Capital. (condensed version)*, ISBN 978-92-64-08948-8, OECD 2010.

⁸ Относно постоянните обекти в сравнителното право, виж Rawal,R., *The taxation of Permanent Establishments: An international perspective*, London, Spiramus Press, 2006; Vann, R.J., *Tax Treaties: The Secret Agent's Secrets*, British Tax Review, 2006, vol. 3, pp. 345-382.

⁹ За Решението на Върховния съд по казуса Roche от 12 януари 2012 г. виж: Falcón Y Tella, R., El caso Roche (STS 12 enero 2012),...cit., (Editorial) (справка www.westlaw.es), Carmona Fernández, N., *Comentario*

Решението на Върховния съд по казуса Roche от 12 януари 2012 г.

1. Съдържание на договорите

От 1-ви август 1999 г. дружеството Roche Vitamins Europe е свързано с испанското акционерно дружество Roche Vitaminas, „което се задължава да изработва и пакетира продуктите, както и да ги продава на швейцарската компания, следвайки нарежданията на същата, като тя се задължава да ги изкупува”. Споменатото договорно обвързване предполага промяна в стратегията, при която Roche Vitaminas – до тогава производител, вносител и продавач на стоки, започва да ги произвежда за един единствен клиент - Roche Vitamins Europe, която след това ги продава на пазара. Целта е да се намалят разходите, като се централизират само в една страна, а именно Швейцария. От споменатата дата нататък влизат в сила следните договори:

А) Договор за изработка (производство), чрез който Roche Vitamins Europe наема Roche Vitaminas, да произвежда и опакова (в своите обекти в Сан Фернандо де Енарес, Мадрид) стоките, които ѝ укаже. Тези продукти се фактурират по начина и при условия, които ще опишем по нататък.

В решението на Централния търговско-икономически съд се посочва, че макар производствените средства да принадлежат на Roche Vitaminas, по силата на обвързаността на това дружество с предявилото претенцията е ясно, че с всички тях разполага Roche Vitamins Europe, тъй като те са поставени изцяло в услуга на швейцарското дружество.

Преработката и производството на продуктите – предмет на договора между двете компании, се извършва от Roche Vitaminas със суровини, които ѝ предоставя Roche Vitamins Europe. Първото дружество отговаря за дефектите, дължащи се на неправилното приложение на параметрите за качество, а Roche Vitamins Europe отговаря за дефектите, произтичащи от неправилното определяне на тези параметри

a Resolución del T.E.A.C de 15 de marzo de 2012 nº re, 2107/2007, Carta Tributaria nº14/2012, pp. 59-61; Id., La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas, Crónica tributaria, 2012, pp. 39-58 (en las pp. 47-48 el autor se refiere al Caso Roche); DEL VAL,I. Establecimiento permanente: Caso Roche: El nuevo agente dependiente, diariojuridico.com, Derecho y Noticias Jurídicas, 13-8-2012, RIBES RIBES, A., La difícil precisión de la noción de establecimiento permanente a través de la cláusula del agente dependiente (STS de 12 de enero de 2012, Caso Roche), Crónica Tributaria, Boletín de actualidad 4/12, Instituto de Estudios Fiscales; Martínez-Matosas Ruiz De Alda, E.; Calderón Carrero, J.M., Subsidiary Constituted PE, Supreme Court Rules,...cit., pp.743-744. Fernández De Buján Y Arranz, A., Establecimiento permanente: un antes y un después de la STS 12 de Enero de 2012 (El caso Roche), Quincena fiscal, nº 20, 2012, pp. 131-154.

Law Journal of NBU, No 1, 2014

или тяхната промяна след като стоките са били произведени. В случая имаме така наречения в испанското право „договор за изработка“ (или „*toll manufacturing agreement*“, в англосаксонското право).

Според Централния търговско-икономически съд съществува връзка на подчиненост на Roche Vitaminas спрямо Roche Vitamins Europe, тъй като дружеството е изцяло зависимо от насоките, давани му от швейцарската многонационална компания, която поема рисковете на бизнеса.

2) По силата на втори договор, Roche Vitaminas промотира продажбите чрез договор за агентство, приложим за продуктите, които произвежда за Roche Vitamins Europe, както и за други продукти, които придобива чрез покупка в рамките на общността, бидейки първата, която извършва действителната продажба.

Roche Vitaminas извършва реализацията в широкия смисъл на думата на стоките, поради което *de facto* действа като агент на Roche Vitamins Europe за Испания. Промотирането предполага извършването на всички необходими действия за доказване на качествата на предлаганите от Roche Vitamins Europe стоки. По този начин Roche Vitaminas се задължава да представлява, защитава и стимулира интересите на компанията-майка в замяна на 2% от всички продажби, направени в Испания.

Сключен е също така договор за аренда между двете дружества, чийто предмет е склад с площ 22 квадратни метра за съхранение на стоките преди дистрибуцията им сред клиентите. В Испания се извършва целия производствен процес, като в този склад се складира завършените продукти, принадлежащи на Roche Vitamins Europe (вследствие продажбата им от Roche Vitaminas на Roche Vitamins Europe).

Предвид изложеното до тук може да се каже като начало, че всички тези операции взети заедно може да дадат основание да се приеме, че е налице постоянен обект на чуждестранно дружество, тъй като и производството, и продажбата на продуктите се ръководят от Швейцария от Roche Vitamins Europe, което дружество дава нареждания как да се действа с материалните и човешките ресурси в Испания. Roche Vitamins Europe нарежда какво трябва да се произвежда, в какви количества и срокове, на кого да се продава и по какви цени¹⁰.

¹⁰ Във връзка с Решение на Върховния съд по казуса Roche от 12 януари 2012 г. трябва да кажем, че в сферата на Държавната данъчна агенция на 6 март 2003, Специалната инспекция на агенцията в град

Law Journal of NBU, No 1, 2014

В замяна на това, съгласно договора за изработка, Roche Vitamins Europe плаща производствен хонорар („fees”) на Roche Vitaminas, като възнаграждение на производителя за използването на нуждите капитали за производство, по цени, еквивалентни на общите производствени разходи плюс определен марж, състоящ се от определен процент от производствените разходи (което естествено е по-малко от онова, което Roche Vitaminas би спечелила от пряката продажба на продуктите на крайния потребител)¹¹ и определен хонорар за агентско обслужване, тъй като освен действителното производство, Roche Vitaminas осъществява рекламата на продуктите, които произвежда за Roche Vitamins Europe. Roche Vitaminas получава и наем по силата на договора за аренда на склада, в който се съхраняват продуктите, които произвежда.

Така Roche Vitaminas плаща данък върху разликата между получените приходи от хонорари за производство и за агентство и от наема за склада, и приспаданите разходи за производството на крайния продукт, рекламата и продажбата на изделията, както и амортизациите за своите активи.

Тези приходи са определено по-ниски от доходите, които би получила Roche Vitaminas ако беше собственик на продуктите и извършваше рекламата и продажбите, защото тогава маржът на печалбата би бил по-висок. По-висока би била също данъчната основа и размерът на приходите в държавната хазна¹².

Мадрид (la Inspección) съставя акт, подписан с несъгласие от страна на данъчно задълженото лице, и по-късно начислява данък за нерезидент за финансовите години 1999 и 2000 - от DSM NUTRITIONAL PRODUCTS EUROPE LTD (наричана преди това Roche Vitamins Europe LTD, а в следствие Roche Vitamins Europe), от което се получава данъчно задължение в размер на 1.420.256,94 евро (от които 1.265.410,26 са данъчна вноска, а остатъкът – лихви за просрочие); в акта се констатира, че Roche Vitaminas Europe оперира чрез постоянен обект в Испания.

¹¹ Както посочва BAENA AGUILAR, *La obligación real de contribuir en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, cit., p.150, два от възможните методи за изчисление на доходността на обекта са следните:

а) Критерий за хомогенна доходност: получената в Испания печалба е в същата пропорция спрямо направените на местно ниво разходи като световната печалба и световните разходи.

б) Критерий за марж спрямо разходите или “mark-up”: Направените разходи в Испания ще произведат, ако са направени от отделно предприятие, доходност, пропорционална на техния размер.

¹² ВС посочва, че удовлетвореното възнаграждение се състои във възстановяването на преките и косвени разходи, включително за използването на капитала, които извършват производствените помещения и средства в Испания при изпълнението на поръчките. Тези производствени средства принадлежат на Roche Vitaminas, но по силата на връзката, съществуваща между това дружество и обжалващото дружество, според ВС е ясно, че с тях разполага швейцарското дружество, той като дейността им е изцяло посветена на него.

2. Приложимо законодателство и правна обосновка

След като описахме договорната обвързаност на двете дружества е уместно да доразвием понятието постоянен обект в различните ме тълкувания в националното и международното законодателство, приложимо в този случай. Така трябва да вземем предвид също нормите и коментарите към Модела на ОИСР, които наистина не са задължителни за страните членки¹³ (тъй като правната норма е всяко конкретно споразумение)¹⁴, но са релевантни за тълкуването на понятието, освен ако някоя от страните по споразумението не е заявила различна позиция чрез резерва.

¹³ Страните членки на ОИСР са Австралия, Австрия, Белгия, Канада, Чили, Чешка република, Дания, Естония, Финландия, Франция, Германия, Гърция, Унгария, Исландия, Ирландия, Израел, Италия, Япония, Корея, Люксембург, Мексико, Нидерландия, Нова Зеландия, Норвегия, Полша, Португалия, Словакия, Словения, Испания, Швейцария, Турция, Великобритания и САЩ.

¹⁴ Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане между Испания и Швейцария в областта на данък доход и данък имущество определя в член 5 следното:

„1. За целите на настоящата спогодба изразът „постоянен обект“ означава постоянно място за правене на бизнес, на което дадено предприятие извършва цялата си дейност или част от нея.

2. Изразът „постоянен обект“ включва в частност:

- a) седалищата на ръководството;
- b) клоновете;
- c) офисите;
- d) фабриките;
- e) цеховете;
- f) мините, каменоломните или други места за извличане на природни ресурси;
- g) строителните или монтажните обекти, чиято продължителност надвишава дванадесет месеца.

3. Терминът „постоянен обект“ не включва:

a) използването на помещения единствено за съхранение, излагане или доставка на продукти и стоки, принадлежащи на предприятието; b) поддържането на склад за продукти или стоки, принадлежащи на предприятието, с единствената цел да ги съхранява, излага или доставя; c) поддържането на склад за продукти или стоки, принадлежащи на предприятието, с единствената цел те да бъдат преработвани от друго предприятие; d) поддържането на постоянно място за бизнес единствено с цел покупка на продукти и стоки или набиране на информация за предприятието; e) поддържането на постоянно място за бизнес единствено с цел реклама, предоставяне на информация, извършване на научни изследвания, или развитие на други подобни подготвителни или спомагателни дейности, ако тези дейности се извършват за самото предприятие; f) поддържането на постоянно място за бизнес единствено с цел реализиране на комбинация от споменатите дейности в точки a) и e), при условие, че съвкупната дейност на постоянното място за бизнес от това съчетание има помощен или подготвителен характер.

4. Въпреки указаното в алинея 1 и 2, когато лице, различно от независим агент, за който се прилага алинея 5, действа за сметка на едно предприятие и има и упражнява обичайно в една от страните по спогодбата пълномощия, даващи му право да сключва договори от името на предприятието, се приема, че това предприятие има постоянен обект в тази държава по отношение на дейностите на това лице за предприятието освен ако дейностите му се свеждат до указаните в алинея 3 и че ако са осъществени чрез постоянно място за бизнес не са предопределили това постоянно място за бизнес да бъде считано за постоянен обект съгласно разпоредбите на тази алинея.

5. Не се приема, че едно предприятие на една от страните по тази спогодба има постоянен обект в другата държава по спогодбата само поради факта, че извършва дейности в другата държава чрез борсов агент, комисионер или друг посредник със статут на независим, при условие, че тези лица действат в рамките на обичайната си дейност.

6. Фактът, че едно дружество резидент на една от страните по спогодбата контролира или е контролирано от друго дружество резидент на другата страна по спогодбата или осъществява дейности в

Law Journal of NBU, No 1, 2014

Законодателен кралски декрет 5/2004 от 5 март, с който се приема законът за данъчното облагане на нерезиденти, определя, че подлежи на данъчно облагане доходът (в пари или в натура), получен на испанска територия от физически лица и дружества, които не са резиденти в Испания (членове 1 и 12). Съгласно член 13.1, за получени на испанска територия се смятат „доходите от стопански дейности, осъществени чрез постоянни обекти, разположени на испанска територия”. Тези обстоятелства са налице в следните случаи:

А) Когато по силата на какъвто и да било документ на испанска територия (физическото лице или дружеството) разполага продължително или обичайно с оборудване или работни места от всякакъв вид, с които осъществява цялата си дейност или част от нея. В частност се приема, че съставляват постоянни обекти седалищата на ръководството, клоновете, офисите, фабриките, цеховете, складовете¹⁵, магазините и други обекти¹⁶.

Б) Когато (физическото лице или дружеството) действа в Испания чрез оторизиран агент, който сключва договори от името и за сметка на данъчно задълженото лице, като упражнява обичайно тези правомощия.

От своя страна, член 7 на Споразумението за избягване на двойното данъчно облагане в областта на данък доход и имущество между Испания и Швейцария¹⁷, което

нея (чрез постоянен обект или по друг начин) не превръща сам по себе си всяко едно от тези дружества в постоянен обект на другото“.

¹⁵ Проблемът възниква вследствие приоритетното прилагане на Спогодбата за премахване на двойното данъчно облагане в областта на данък доход и данък имущество между Испания и Швейцария, подписана в Берн на 26 април 1966 г. и ратифицирана чрез инструмент, публикуван в Официалния бюлетин на държавата /Испания/ на 3 март 1967 г. спрямо националното право по силата на ефективното прилагане на принципа за върховенство, който настоятелно утвърждава Съдът на европейските общности. В споменатата Спогодба не са включени като постоянни обекти складовете, които обаче са упоменати в член 13 на Закона за данъчното облагане на нерезиденти.

Очевидно при наличие на спогодба има превес понятието постоянен обект съгласно нея спрямо националното законодателство. Основите на доктрината за върховенството са положени от Европейския съд в Решението по делото *Costa/ENEL*, от 15 юни 1964 (Дело 6/64) и най-вече в решението по делото *Simmenthal* (Решение от 9 март 1978 г., дело 106/77). По силата на този принцип, националните съдебни органи са задължени да не прилагат - без да чакат отмяна и без да правят запитване за противоконституционност, което само би довело до неправомерно забавяне, а националната норма, която е несъвместима със Спогодбата или друга разпоредба на ЕС с пряко действие.

¹⁶ Виж *García Prats, F.A., La aplicación del concepto de establecimiento permanente a las obras de construcción, instalación y montaje*, Revista de derecho financiero y de hacienda pública, vol. 45, nº 236, 1995, стр. 517-556.

¹⁷ Спогодба от 26 април 1966 г, ратифицирана с инструмент от 26 януари 1967 г., претърпяла изменения след ратифицирането си, като Протокола от 29 юни 2006, с който се променя Спогодбата между Испания и Швейцарската конфедерация за избягване на двойното данъчно облагане и Протокола от 27 юли 2011 г. с който се изменят Спогодбата от 26 април 1966 г. и Протокола от 29 юни 2006 г.

Law Journal of NBU, No 1, 2014

регламентира в каква степен държавата, в която е разположен постоянният обект, може да облага лицето или дружеството, определя следното:

„1. Печалбата на едно предприятие на едната от държавите по договора може да подлежи на данъчно облагане в тази държава освен ако извършва операции в другата държава чрез постоянен обект, разположен в нея.

2. Когато едно предприятие на една от държавите - страни по договора осъществява сделки в другата държава чрез постоянен обект, разположен в нея, във всяка една от държавите се причисляват на постоянния обект печалбите, които той би получил, ако беше обособено предприятие от друг вид, извършващо същите или сходни дейности при същите или сходни условия, и общуваше напълно независимо с предприятието, на което е постоянен обект.

Във връзка с испанско-швейцарското споразумение за избягване на двойното данъчно облагане, жалбоподателят изразява „дълбоко несъгласие” с прочита, който прави Националният съд на Испания на член 7 и изтъква, че „не може да се причислява каквато и да било бизнес печалба на един постоянен обект във връзка с определена неразвивана от него дейност, тъй като това би било един вид притегателна сила, забранена в член 7.1. на споменатото споразумение”.

Обратно, Националният съд на Испания изтъква, че ако едно дружество нерезидент оперира чрез постоянен обект, то трябва да плаща данък в държавата, в която е разположен този постоянен обект, за всички дейности, осъществявани на територията на тази страна, макар да не се извършват чрез постоянния обект. Жалбоподателят не приема тази позиция, тъй като смята, че единствената печалба, която може да бъде причислена на постоянния обект, е придобитата от производството, а не от пазарната реализация¹⁸.

Възможно е тезата на Националният съд да бъде оспорена по мое мнение в светлината на Коментарите към член 5.3.1. на въведението към Проекта за споразумение от 1963 година (наричано по-долу Проект ОИСП), от който е вдъхновено испанско-швейцарското споразумение от 1977 година и на което се позовава Roche

¹⁸ Roche Vitamins Europe обяснява в своя защита, че „макар през 1999 и 2000 да е било зависим агент в Испания, който произвеждал продуктите, които след това продавал на компанията майка, единствената печалба, която може да се причисли на този постоянен обект е от производството, но не и от продажбата”.

Law Journal of NBU, No 1, 2014

Vitamins Europe, където е казано: „ясно е, че даден бизнес обект, който няма други функции освен да осигурява реклама, да предоставя информация или да извършва научни изследвания, може въпреки това да допринесе за рентабилността на предприятието. Обаче услугите, които тези места за бизнес предоставят на предприятието, се извършват значително по-рано от момента, в която действително се получава печалбата и е много трудно да се причисли на предприятието част от печалбата. Следователно тези места не се смятат за подлежащи на данъчно облагане”.

От друга страна, член 5.1. на Испанско-швейцарското споразумение, дефинира и определя както следва границите на понятието „постоянен обект”, което е ключово за постигането на решение на проблема, който разглеждаме: „постоянно място за бизнес, в което предприятието извършва цялата си дейност или част от нея”¹⁹.

3. Други възможни решения за казуса Roche

Един релевантен аспект, достоен да бъде разгледан във връзка с така наречения „казус Roche”, е възможността да има законова измама или евентуално конфликт при прилагането на данъчната норма, съдържаща се в член 15 на Общия закон за данъчното облагане, който замести не толкова широката и гъвкава уредба, която даваше предишния член 24 на отменения Закон 230/63 за данъчното облагане, тъй като споменатите договори за производство, реклама и аренда между двете страни са „видимо неестествени или присъщи за постигането на получения резултат” и имат за цел пестене на данъци, защото „използването им не дава значим правен или икономически ефект, различен от данъчната икономия и ефектите, които биха се получили чрез обичайните или присъщите действия или сделки”.

Член 15.1. на Общия закон за данъчното облагане като цяло е приложим към този конкретен казус²⁰ и би могло да е опция за решаването на разглеждания тук спор.

¹⁹ Виж Falcón y Pulido, en *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid 2010, стр.74, който посочва, че няма значение дали тези сгради и оборудване са собственост на предприятието, взети под наем или предоставени от друго предприятие без правен договор, стига да са на разположение на предприятието. Дори незаконно заето помещение може да бъде считано за постоянен обект според коментарите в Модела са спогодба на ОИСР.

²⁰ Член 15 на Общия закон за данъчното облагане гласи:

„Приема се, че има конфликт при прилагането на дадена данъчна норма когато се избягва изцяло или частично основанието за облагане или се намалява данъчната основа или данъчното задължение чрез действия или сделки, при които са налице следните обстоятелства:

а. Ако разгледани поотделно или като цяло те са видимо неестествени или нередни за постигането на получения резултат;

Law Journal of NBU, No 1, 2014

За да може данъчната администрация да декларира конфликт в приложението на данъчната норма е необходимо предварително положително становище на консултативната комисия по член 159 на Общия закон за данъчното облагане.

Последствията от конфликта в приложението на данъчната норма се съдържат в алинея 3 на член 15 на Общия закон за данъчното облагане, която определя следното: „При плащания, извършвани вследствие указаното в този член е изискуем данъкът, определен съгласно правилото за обичайни или присъщи действия или бизнес, или като се премахнат получените данъчни предимства, и се начисляват лихви за просрочие без да се налагат санкции”.

По мое мнение от казаното до тук може да се заключи, че дейностите, извършвани от Групата Roche в Испания след 1 юли 1999 г. *de facto* не се различават от дейностите, извършвани преди 1 юли 1999 г. По този въпрос в касационната си жалба Roche Vitamins Europe привежда аргумента, че „ако един субект действа чрез постоянен обект в държава, чийто резидент не е, то печалбите на този постоянен обект може да бъдат облагани от тази държава, но само доколкото може да се причислят на въпросния постоянен обект”. Така маржът на печалбата на Roche Vitamins Europe би трябвало да бъде облаган съгласно закона за данъчното облагане на дружествата в Швейцария с един по-нисък процент, то да направи по-малки плащания към държавната хазна и в крайна сметка да получи по-голяма нетна печалба²¹.

Заключителни разсъждения

Печалбата на един постоянен обект, както и печалбата от неговата продажба и имуществото, съставляващо нетекущия му актив, се облагат по правило в държавата, в която са генерирани тези печалби²².

Член 7 на Модела за спогодба на ОИСР определя, че бизнес печалбите на едно предприятие в дадена страна по споразумението подлежат на данъчно облагане в друга страна само доколкото тези печалби може да се причислят на даден постоянен обект.

b. Използването им не води до релевантни правен или икономически ефект, различен от данъчната икономия и от ефекта, който би се получил чрез обичайните или надлежните действия или сделки”.

²¹ Vid. Carmona Fernández, N., *La fiscalidad del establecimiento permanente en la Ley del Impuesto sobre Sociedades en El impuesto sobre sociedades y su reforma para 2007* (coord. por Galán Ruiz, J., Gutiérrez Lousa, M., Rodríguez Ondarza, J.A), Civitas, 2006, стр. 957-982.

²² Vid. алинея 7 и алинея 2 на членове 13 и 22 Модела на ОИСР; Gómez Jiménez, I.L., en *Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes*, Crónica tributaria, n° 133, 2009, стр. 126-127.

Law Journal of NBU, No 1, 2014

Член 5.7 на Модела на ОИСП не пречи обаче с оглед контрола между две свързани дружества да се конституира постоянен обект. Така преките действия на едно от тези дружества, използващо помещения и оборудване на другото, може да конституира другото дружество като постоянно място за бизнес и то да бъде считано за постоянен обект²³.

Досега Върховният съд не беше подлагал на пряка оценка този аспект във връзка със съществуването или не на постоянен обект в казус, подобен на разглеждания тук. Признавайки съществуването на зависим агент в Испания, съгласно Закона за данъчно облагане на нерезиденти дружеството майка дължи данък върху цялата печалба от бизнеса и потреблението на стоки, комисиони върху продажбите, рекламните услуги, други приспадания за административни и производствени разходи, на основата на които се получава облагаемата основа.

Следователно интерес представлява не облагането на дружеството, което извършва материално операциите, а облагането на дружеството, което се облагодетелства от тези операции (Roche Vitamins Europe) и което изглежда иска да избегне данъчното облагане чрез междинно, но контролирано лице.

В Коментара към член 5-5-31 на Модела за спогодба на ОИСП се посочва: „Приема се [...] че дадено предприятие има постоянен обект в една държава когато в същата има лице, което действа за негова сметка при определени условия”. Широката субективна референция е лимитирана в параграфите на клаузата за агентството, където са посочени характеристиките, на които трябва да отговаря представителят. Така член 5.5. изисква представителят да има „пълномощия, които му дават право да сключва договори от името на предприятието”. Упоменаването на правото за сключване на договори идва от цивилистката правна традиция по отношение на представителството²⁴.

Тук е мястото да се запитаме какво става, ако има два различни филиала – един, който работи в свободна зона и продава на чуждестранното дружество-майка, и втори, който промотира продажбите и управлява нарежданията за покупка срещу комисиона.

²³ Както може да се заключи от текста на алинея 7 на член 5 на модела за спогодба на ОИСП, който гласи: „The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other“.

²⁴ Vid. Díez-Picazo, L. y Gullon, A., *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, 5ª Ed., Tecnos, Madrid 1984, стр. 503.

Law Journal of NBU, No 1, 2014

Както твърди Falcón, “от основанията, изложени в решението на съда, сякаш произтича, че вторият филиал не би бил третиран като постоянен обект, поради което би плащал в Испания само за доходите, отговарящи на нормалния производствен марж, което на практика води до резултат, който е твърде подобен на резултата, до който би се достигнало чрез корекции при свързани операции”²⁵.

Следвайки линията на тези разсъждения, както вече казах, според мен е спорно дали търговската дейност, осъществявана от Roche Vitaminas, може да се смята за постоянен обект съгласно коментарите на Проекта за споразумение на ОИСР от 1963 година. Този аргумент е повторен в член 5.4.23 на настоящия Модел за споразумение на ОИСР, където е посочено, че „се признава, че инсталирането на такъв бизнес може действително да допринесе за подобряване на ефективността на предприятието, но услугите, които той извършва, са толкова далеч от приноса към действителното получаване на печалба, че е трудно да се причисли на подобен постоянен обект каквато и да било част от тази печалба”. В този смисъл Националният съд посочва, че за да се твърди, че има постоянен обект не е определяща търговската дейност сама по себе си, макар че след като бъде признато съществуването на този обект в данъчната основа, облагана в Испания, трябва да се включи и печалбата от продажбата на продуктите, с изключение на продажбите в Португалия.

Поради съществуващата договорна обвързаност е трудно да се твърди, че дейностите производство и продажба, осъществявани в Испания, са бизнес дейност не на Roche Vitaminas, а на швейцарската многонационална компания, която нарежда за своя сметка средствата за производство, управлява добрите или лошите икономически резултати от тази дейност, носи отговорността за рисковете в производството и продажбата на продуктите, поръчани на Roche Vitaminas по силата на договорните им отношения²⁶.

Решението на Върховния съд по казуса Roche от 12 януари 2012 г. квалифицира като постоянно място за бизнес на едно дружество нерезидент, т. е. постоянен обект, „структура, създадена и трайно установена в Испания при ясни географски и бизнес

²⁵ Falcón, R., *El caso Roche (STS 12 enero 2012)*...cit., стр. 7-9.

²⁶ Ядрото на въпроса, който поставя този казус, е да се определи с оглед на Данъчната спогодба между Испания и Швейцария дали Roche Vitamins Europe е действала в Испания чрез постоянен обект – зависим агент, „като се има предвид, че колкото повече приличат отношенията принципал/агент на отношенията работодател/служител, толкова по-голяма е правната възможност те да не бъдат сметени от гледна точка на правото за независими отношения”.

Law Journal of NBU, No 1, 2014

параметри” вследствие на разгръщане на дейности за собствена сметка на испанска територия. Отбелязва се, макар и на втори план, действието на испанския филиал като зависим агент на дружеството-майка.

Във всеки случай решението на Върховния съд от 12 януари 2012 г. по казуса Roche да приеме за целите на данъчното облагане съществуването на постоянен обект в Испания на едно дружество нерезидент в тази страна по силата на самото обстоятелство, че то има договор със свой филиал в Испания, който контролира стопроцентово, не е в полза на икономическите интереси на Испания.

Както е известно, много страни от този район (при това съвсем не икономически слаби) стимулират изнесените производства (чрез toll manufacturing agreements) като прилагат за тях много ниски данъци (дори под 15%) съгласно техните закони за облагане на доходите на дружествата, и правят това предвид благоприятния ефект за заетостта, индустриалната собственост, ноу-хау, спомагателните производства и дребните бизнесмени, чието участие предполага сключването на договори за изработка.

Случаят Roche няма да окуражи други мултинационални компании от фармацевтичния, химическия, биотехнологичния или технологичните отрасли да пренесат свои производствени дейности в Испания чрез филиали в тази страна при положение, че в нашия регион има страни с по-голям икономически потенциал, които облагат постоянните обекти, работещи по договори за изпълнение за компаниите-чайки, с изключително ниски данъци²⁷.

²⁷ Carmona Fernández, N., *Comentario a Resolución del T.E.A.C...*cit. „Трябва да кажем, че има чуждестранни съдебни решения, които са много коментирани на международни форуми, включително испански съдебни решения, които се отнасят за подобни случаи. Казусът Dell в Норвегия от 2011 г. е такъв пример, който взема повод от казуса Zimmer във Франция през 2010 г., като отговорът и в двата случая е отрицателен въз основа на дословен прочит на двустранни нормативни документи и статичен прочит на доктрината на ОИСР по повод на евентуалното наличие на постоянен обект в контекста на комисионери от собствено име и за чужда сметка. Това е актуален въпрос, по който в момента се водят дебати в самата ОИСР”.