

**З\_4898/10.08.2007г.**

ЗКПО, чл. 103;  
ЗКПО, чл. 108;  
ЗКПО, чл. 109;  
ДОПК, чл. 202, ал.1;  
ДОПК, чл. 204

**Относно: прилагането на разпоредбата на чл.109 от ЗКПО във връзка с предоставеното обезпечение за целите на освобождаване от данък при източника на дивидентите, разпределени от местно дъщерно дружество в полза на дружество майка от държава членка на ЕС**

Според изложеното в запитването дружество е разпределило дивидент за 2006г. на акционерите си, между които е и чуждестранно юридическо лице, местно на държава членка на ЕС. Чуждестранното лице притежава повече от 15 на сто от капитала на местното дружество, но не са изтекли две години от притежанието му. На основание чл.108, ал.1 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) дружеството не е удържало данък върху дивидента на дружеството-майка, поради което изразява готовност да предостави обезпечение по реда на чл.109 от закона за сумата на данъка във вид на банков депозит. Във връзка с това е отправено питане за номера на сметката, по която следва да се внесе депозитът.

В отговор на запитването с писмо изх. № 24-32-242/06.08.2007г. ЦУ на НАП изразява следното становище:

**I. Определяне на кръга от лица, които могат да се ползват от данъчния режим по чл.108 от ЗКПО**

В изпълнение на Директива 90/435/ЕИО в новия ЗКПО се въведе нов режим на третиране на дивидентите, разпределени между дружествата в държавите членки на ЕС, като целта на този преференциален режим е насърчаване на дългосрочните инвестиции, на свободното движение на капитали и на свободата на установяване.

Според регламента на чл.108 от ЗКПО не подлежат на облагане с данък при източника по реда на част трета от ЗКПО дивидентите, начислени от местно дъщерно дружество в полза на дружество майка от държава членка. Същото необлагане е предвидено и за дивидентите, начислени от местни юридически лица в полза на място на стопанска дейност в друга държава членка, при наличие на условията, предвидени в чл.108, ал.2 от ЗКПО, а именно:

- печалбите на мястото на стопанска дейност се облагат с данък по приложение № 2 или с подобен данък върху печалбите и мястото на стопанска дейност няма право на избор или възможност за освобождаване от облагане с този данък;

- мястото на стопанска дейност е на друго местно лице или на дружество от друга държава членка;

- местното лице/дружеството по т. 2 притежава, включително чрез мястото си на стопанска дейност, непрекъснато за период от поне две години най-малко 15 на сто от капитала на местното лице, разпределящо дивидентите;

- изброените в последните два критерия местни лица са търговски или неперсонифицирани дружества и печалбите им се облагат с корпоративен данък.

При определяне на корпоративния данък следва да се има предвид списъка на данъците в държавите членки на ЕС, изчерпателно посочени в Приложение №2 към закона.

Също така е необходимо да се отбележи, че предвиденото освобождаване от данък при източника обхваща само дивидентите по смисъла на §1, т.4 от Допълнителните разпоредби към ЗКПО, начислени от местно дъщерно дружество в полза на дружество майка от държава

членка. Съобразно дефиницията, дадена в разпоредбата на чл.103 от ЗКПО „местно дъщерно дружество” е всяко местно търговско или неперсонифицирано дружество, за което едновременно са изпълнени следните условия:

1. печалбите на дружеството се облагат с корпоративен данък;
2. най-малко 15 на сто от капитала на дружеството се притежава непрекъснато за период от поне две години от дружество майка от държава членка.

За да се освободят от облагане дивидентите е необходимо те да са разпределени в полза на дружество от друга държава – членка на Европейската общност, което притежава, включително чрез място на стопанска дейност в страната или в друга държава членка на Европейската общност, непрекъснато за период от поне две години най-малко 15 на сто от капитала на местното дружество (дружество майка от държава членка по смисъла на чл.102 от ЗКПО).

Във връзка с приложението на чл.108, ал.2 от ЗКПО е необходимо да се има предвид, че в обхвата на понятието „местни юридически лица” по смисъла на чл.3 от ЗКПО попадат:

- юридическите лица, учредени съгласно българското законодателство;
- дружествата, учредени съгласно Регламент (ЕО) № 2157/2001 на Съвета, и кооперациите, учредени съгласно Регламент (ЕО) № 1435/2003 на Съвета, когато седалището им е в страната и са вписани в български регистър.

## **II. Видове обезпечения**

Разпоредбата на чл.109 от ЗКПО предвижда, че когато са приложени разпоредбите на чл.108 и към датата на вземане на решение за разпределяне на дивидент не е изтекъл двугодишният срок на притежание на най-малко 15 на сто от капитала, да не се удържа данък при източника по реда на част трета. Условия за прилагане на този преференциален режим е задълженото лице да предостави обезпечение пред органа по приходите, което обезпечение трябва да покрива пълния размер на дължимия данък при източника. В чл.109, ал.3 от ЗКПО са определени изчерпателно видовете обезпечения. Такива може да бъдат само предоставени депозит в пари или банкова гаранция. Обезпечението се приема в български левове и не се дължи лихва за него.

При извършването на преценка за допустимостта на предоставеното по реда на чл.109 от ЗКПО обезпечение, е необходимо да се анализират видовете обезпечения и в контекста на подобни разпоредби, предвидени в ДОПК. С оглед на това е необходимо да се има предвид, че за разлика от обезпечението, което се предоставя за целите на спиране на изпълнение на обжалвания акт по реда на чл.154 от ДОПК, където е посочено изискването предоставената банкова гаранция да бъде „безусловна и неотменяема”, за целите на освобождаването от данък при източника по реда на част трета от ЗКПО, законодателят не е поставил такива условия. Достатъчно е банковата гаранция да е учредена за срока, предвиден в чл.109, ал.1 от ЗКПО – до изтичането на двугодишния срок за притежаване на най-малко 15 на сто от капитала.

При определяне обхвата на обезпечението „депозит в пари”, следва да се има предвид, че законът не съдържа изискване обезпечението да е под формата на налични средства в банка. С оглед на това, е допустимо предоставянето на депозит в пари, намиращи се в банковата сметка на дружеството във връзка със сключен между него и банката договор за обикновен влог, за паричен влог или за разплащателна сметка, както и парични средства, намиращи се у задълженото лице.

## **III. Правно действие на обезпечението**

За да се приеме, че е изпълнено условието за необлагането с данък при източника по реда на част трета от ЗКПО на дивидентите по реда на чл.108 от ЗКПО, в разпоредбата на чл.109 от ЗКПО, е необходимо да предоставите обезпечение пред органа по приходите. Предвид правилата на чл.8 от ДОПК се налага изводът, че предоставянето на обезпечението следва да се извърши пред органа по приходите в компетентната териториална дирекция на НАП.

Моментът, в който следва да се предостави обезпечението е от съществено значение за установяване спазването на предвиденото в чл.109, ал.1 от ЗКПО условие. Законодателят не е посочил изрично в разпоредбите на част трета от ЗКПО срок, в който следва да се предостави обезпечението, но предвид неговата цел, а именно – освобождаване от дължимия данък при източника, считам, че крайния срок за предоставяне на обезпечението по чл.109 от ЗКПО е моментът, в който възниква задължението за заплащане на данъка при източника.

От друга страна, за да са налице всички условия за освобождаване от данъка по реда на чл.109 от ЗКПО не е достатъчно само уведомяване на приходната администрация, че е учредено обезпечение, но е необходимо върху паричните суми да е наложена съответната обезпечителна мярка по реда на ДОПК, с цел постигане на обезпечителната функция на тази мярка, а именно – недопускане дружеството да се разпорежда с депозирани суми за периода на обезпечението.

За да са изпълнени условията на чл.109 от ЗКПО е необходимо предоставеното обезпечение да покрива пълния размер на дължимия данък при източника и да е възпроизвело своето действие.

В случай, че се учреди обезпечение под формата на депозит в пари по реда на чл.109 от ЗКПО следва да се има предвид, че обезпечението ще породи своето действие от часа в деня на връчване на заповедното съобщение в банката (аргумент чл.202, ал.1 от ДОПК), съответно – от деня на връчването на постановлението за налагане на заповед върху паричните средства по реда на чл.204 от ДОПК.

Ако се предложи предоставянето на депозит в пари да се извърши по реда на чл.204 от ДОПК, органът по приходите, пред когото се предоставя обезпечението, следва да уведоми задълженото лице за сметката на публичния изпълнител, по която следва да преведете паричните средства, представляващи обезпечение по реда на чл.109 от ЗКПО.

Действието на обезпечението се преустановява и предоставеното обезпечение се освобождава, когато се изпълни посоченото в чл.108, ал.1 от ЗКПО условие за освобождаване от данък при източника, а именно – да е изтекъл двугодишния срок за притежание на най-малко 15 на сто от капитала.