

ОТНОСНО: Прилагане на разпоредби на ЗКПО

В Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ постъпи Ваше писмено запитване с вх. № от 14.07.2017 г.

Частно средно училище „Х“ е юридическо лице по смисъла на чл. 11, ал. 3 от ЗНП /отм./, възникнало със заповед от 2003 г. на министъра на образованието и науката, което е независимо от юридическото лице, подало искане за откриване на училището „У“ ООД.

Съгласно заповед от 2017 г. за вписване в регистъра на институциите в системата на предучилищното и училищното образование юридическото лице, което ще продължи дейността на частното училище, е „А“ ООД

Поставени са следните въпроси:

1. Необходимо ли е уведомяване на ТД на НАП по реда на чл. 77 от ДОПК и необходими ли са промени в регистрацията на частното училище по реда на чл. 82 от ДОПК?
2. Структурните промени изискват ли прилагане на глава деветнадесета от ЗКПО?
3. Следва ли да се представи в НАП справка по чл. 140, ал. 5 от ЗКПО за придобитите данъчни амортизируеми активи?
4. Правилно ли ще бъде, ако със служителите се сключат допълнителни споразумения на основание чл. 123, ал. 1, т. 4 от Кодекса на труда, с които същите да бъдат преместени в „А“ ООД, след като се обнародва заповедта на министъра в ДВ ?
5. Следва ли след като се преустанови дейността на Х /старо/ да подава ГДД по чл. 92 от ЗКПО и да се внасят дължимите по този закон данъци?

Предвид изложеното в запитването, въпросите и относимата към тях нормативна уредба, изразявам следното становище:

Съгласно чл. 11 ал. 1 от ЗНП (Отм., ДВ, бр. 79 от 13 октомври 2015 г., в сила до 01.08.2016 г.) частни са детските градини и училищата, които се откриват или преобразуват по искане на български физически или юридически лица и не са на бюджетна издръжка. Според ал. 3 на чл. 11 от ЗНП (отм.) частните детски градини и училища се откриват или преобразуват със заповед на министъра на образованието и науката и придобиват качество на юридически лица от деня на обнародването на заповедта в „Държавен вестник“.

Съгласно чл. 40, ал. 1 от ЗПУО (Обн., ДВ, бр. 79/2015 г., в сила от 01.08.2016 г.) частни са детските градини и училищата, които се учредяват от физически и/или юридически лица като търговски дружества, юридически лица с нестопанска цел или кооперации или като дружества по законодателството на държава членка. Те придобиват качеството на юридическо лице при условията и по реда на Търговския закон (ТЗ), на Закона за юридическите лица с нестопанска цел (ЗЮЛНЦ), на Закона за кооперациите (ЗК) или на законодателството на друга държава членка (чл. 29, ал. 3 от ЗПУО). Юридическите лица не могат да имат друг предмет на дейност освен дейност на детска градина или училище и могат да извършват дейност само на една детска градина или училище (чл. 330, ал. 3 от ЗПУО). Създадените частни детски градини и частни училища може да осъществяват дейността си само след вписване в регистъра на

институциите в системата на предучилищното и училищното образование и издаване на удостоверение за вписване от министъра на образованието и науката или от оповомощено от него длъжностно лице (чл. 331, ал.1 от ЗПУО).

В §16 от ПЗР на ЗПУО е регламентиран начинът за уреждане на статута на съществуващите към момента на влизане в сила на закона частни детски градини и училища, учредени по реда на ЗНП (отм.).

До една година от влизането в сила на закона лицата, получили разрешение за откриване на частна детска градина или частно училище при условията и по реда на отменения ЗНП, привеждат правноорганизационната си форма или регистрацията си в съответствие с изискванията на ЗПУО, или учредяват частна детска градина или частно училище като търговско дружество, кооперация или юридическо лице с нестопанска цел. Това означава, че продължаването на дейността може да бъде извършвано от лицето, което е получило разрешение за откриване на детската градина или училище при условията и по реда на отменения ЗНП, в случай че същото е юридическо лице и отговаря на другите изисквания на ЗПУО (§16, ал.1, предложение първо от ПЗР на ЗПУО). Лицата, получили разрешение по реда на ЗНП (отм.), могат да учредят ново юридическо лице, което да отговаря на изискванията на ЗПУО и това юридическо лице да продължи дейността на съществуващото юридическо лице по отменения ЗНП (§16, ал.1, предложение второ от ПЗР на ЗПУО).

Не по-късно от един месец след изтичане на едногодишния срок лицата, получили разрешение за откриване на частна детска градина или частно училище при условията и по реда на отменения ЗНП, подават заявление за продължаване дейността на частната детска градина или частното училище. В заявлението се посочва юридическото лице, което ще продължи дейността на заварената частна детска градина или частно училище. Към заявлението се прилага и декларация за съгласието на органите на управление на юридическото лице, което ще продължи дейността на частната детска градина или частното училище – когато това не е лицето, получило разрешение за откриване на детската градина или училището при условията и по реда на отменения ЗНП.

Министърът на образованието и науката издава заповед, с която разрешава или отказва да разреши продължаването на дейността на частната детска градина или частното училище.

Въз основа на заповедта за разрешение за продължаването на дейността частната детска градина или частното училище се вписва в регистъра на институциите в системата на предучилищното и училищното образование.

Съгласно § 16, ал. 9 от ПЗР на ЗПУО от вписването в регистъра на институциите в системата на предучилищното и училищното образование и издаването на удостоверение за вписване юридическото лице, което продължава дейността на частната детска градина или частното училище, поема правата, задълженията, правоотношенията, имуществото, активите и пасивите по баланса на детската градина или училището. С тази правна норма е уредено универсално (общо) правоприемство, което настъпва по силата на закона при проява на съответния юридически факт.

Министърът на образованието и науката със заповед закрива частните детски градини и частните училища, за които не е подадено заявление за продължаване на

дейността или за които е направен отказ от продължаване на дейността. Заповедта се обнародва в „Държавен вестник“ и влиза в сила от деня на обнародването ѝ, освен ако в нея е предвидено друго. В този случай носител на правата и задълженията на закритото заведение е лицето, получило разрешение за откриването на детската градина или на училището по реда на отменения ЗНП, респективно само в горепосочените два случая, юридическо лице, учредено въз основа на отменения ЗНП, се закрива, т.е. престава да съществува и подлежи на заличаване от регистър БУЛСТАТ.

До издаването на заповедта за разрешаване продължаване на дейността или до закриването на заварените към влизането в сила на ЗПУО частни детски градини и частни училища, правноорганизационната им форма, отношенията с лицето, получило разрешение за откриването им, условията и редът за преобразуване, промяна и закриване се уреждат съгласно отменения ЗНП и съответните подзаконови актове за прилагането му.

От изложеното в запитването е ясно, че е издадена заповед на министъра за вписване в регистъра на институциите в системата на „А“ ООД.

При условие, че е изпълнена процедурата по вписването на училището като ново дружество по смисъла на ТЗ следва да се приеме, че то е универсален (общ) правоприменник на „Х“ и правоприменството е настъпило на датата на вписване в специалния регистър на Министерството на образованието и науката през 2017 г.

За целите на данъчното облагане по ЗКПО частните училища, в качеството на местни юридически лица, са данъчно задължени лица на основание чл. 2, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 1, т. 1 или 2 от ЗКПО.

ЗКПО урежда специални правила за формиране на данъчен финансов резултат, респективно за определяне на корпоративен данък, за данъчни периоди, различни от календарната година. В глава деветнадесета от ЗКПО „Преобразуване на дружества и кооперации и прехвърляне на предприятие“ е уредено данъчното третиране при преобразуване на дружества и кооперации. Привеждането на правно-организационната форма или регистрацията на частното училище в съответствие с изискванията на ЗПУО е извън обхвата на посочения данъчен режим. В този смисъл описаните промени не изискват прилагане на глава деветнадесета от ЗКПО „Преобразуване на дружества и кооперации и прехвърляне на предприятие“, включително и чл. 140, ал. 5 от ЗКПО.

С оглед изложеното по отношение на подаването на годишна данъчна декларация (ГДД) и внасяне на дължим данък е необходимо да се има предвид следното:

- В случай че „Х“ бъде заличено от регистър БУЛСТАТ и предвид това, че търговското дружество „А“ ООД е негов универсален (общ) правоприменник и в това си качество, то е отговорно за данъчните задължения на заличеното юридическо лице, ако последното е прекратило дейността си и е престанало да съществува. В този смисъл в качеството на правоприменник, въпреки че липсва специална правна уредба, в интерес на дружеството правоприменник е да подаде в законовоопределения срок ГДД по чл. 92 от ЗКПО за периода от началото на календарната година до датата, когато е настъпило правоприменството. В ГДД е необходимо да бъдат вписани данните на „Х“.

Тази декларация е различна от ГДД по чл. 92 от ЗКПО, която „А“ ООД следва да подаде в законовоопределения срок за данъчния си финансов резултат и дължимия корпоративен данък за 2017 г.

Следва да се има предвид, че гореизложеното не се отнася за случаите, при които за да се изпълнят изискванията на ЗПУО, е извършено преобразуване на дружества или кооперации чрез някоя от формите на преобразуване, за която ЗКПО предвижда специален ред за данъчно третиране към датата на преобразуването.

- В случай че „Х“ продължава да съществува като юридическо лице, т.е. не е заличено от регистър БУЛСТАТ, следва да подаде в законовоопределения срок ГДД по чл. 92 от ЗКПО и да внесе дължимите по този закон данъци.

По отношение въпроса относно необходимост от уведомяване на териториалната дирекция на НАП по реда на чл. 77 от ДОПК, смятам че същото не е необходимо, предвид факта, че както бе посочено по-горе в случая не е налице преобразуване по смисъла на ТЗ. Следва да се отбележи и че регистрацията в регистъра на НАП се извършва чрез служебно вписване на данни в регистъра, като данните за лицата, вписани в търговския регистър, и за лицата, вписани в регистър БУЛСТАТ, се вписват служебно от съответната компетентна териториална дирекция въз основа на данните от търговския регистър, съответно от регистър БУЛСТАТ.

Уведомявам Ви, че НАП е с компетенции в областта на прилагане само на данъчни и осигурителни нормативни актове. Въпросите свързани с прилагане на Кодекса на труда следва да насочите към Министерство на труда и социалната политика или негови териториални структури.