



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 9859 3099

Изх. № 24-39-116

Дата: 17.10.2017 год.

ЗКПО, чл. 115, ал. 1;
ЗКПО, чл. 117;
ЗКПО, чл. 125;
ЗКПО, чл. 135;
ЗКПО, чл. 136.

ОТНОСНО: данъчно третиране на вливане на дружество от страна извън Европейския съюз в българско дружество по реда на *Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)*

В Централно управление на Националната агенция за приходите е постъпило препратено по компетентност Ваше писмено запитване, заведено с вх. №24-39-116/22.08.2017 г., за изразяване на становище.

В запитването е изложена следната фактическа обстановка:

„.....“ ЕООД е дружество установено и регистрирано на територията на страната. Основната дейност на дружеството е компютърно програмиране. Едноличен собственик на капитала е местно физическо лице. В момента тече процедура по прехвърляне на собствеността на дружеството на регистрираното в САЩ дружество „DA..... inc. След прехвърляне на собствеността на американското дружество, последното има намерение да влее в българското дружество „DA..... EUROPE“ от Бермуда (100% собственост на американското дружество). Целта на американското дружество е да обедини свои дъщерни дружества от трети страни в бъдещото си българско дъщерно дружество, което да поеме дейността на компанията в Европейския съюз.

Предвид гореизложеното са поставени следните въпроси:

- 1. Възникват ли данъчни задължения в България по отношение на финансовия резултат на вливащото се дружество за последния данъчен период?*
- 2. Следва ли да се декларира доход при подаване на данъчната декларация за последния данъчен период на вливащото се дружество и ако да, кой метод следва да се приложи при определяне на данъчните задължения на вливащото се*



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

предприятие в България за последния данъчен период (освобождаване с прогресия или данъчен кредит)?

3. Какво е данъчното третиране на вливането на дружество от страна извън Европейския съюз в българското дружество. Приложими ли са разпоредбите на глава 19, раздел II от ЗКПО „Специфичен режим на облагане при преобразуване“?

Предвид изложената фактическа обстановка и съобразявайки относимата нормативна уредба по поставените въпроси, на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от *Закона за Националната агенция за приходите* изразявам следното становище:

По първи и втори въпрос:

Редът за данъчно облагане при преобразуване на дружества се съдържа в глава деветнадесета, част втора на ЗКПО, където са регламентирани две основни направления – общ режим и специален (облекчен) режим.

Общият данъчен режим за третиране на преобразуването е развит в раздел I от глава деветнадесета. Разпоредбите на глава деветнадесета от ЗКПО се прилагат при преобразуване на дружества и кооперации и при прехвърляне на предприятия. Датата на преобразуване за данъчни цели е датата на вписване на преобразуването в търговския регистър (чл. 113 от ЗКПО). На основание чл. 115, ал. 1 от ЗКПО преобразуващите се дружества и местата на стопанска дейност на чуждестранни лица се облагат с корпоративен данък за последния данъчен период (съгласно чл. 114 от с.з.) по общия ред на закона. Данъчното облагане е окончателно.

В конкретния случай преобразуващото се дружество е регистрирано в Бермуда. В обхвата на данъчно задължените лица по ЗКПО попадат чуждестранните юридически лица за печалбите, реализирани чрез място на стопанска дейност в Република България или от разпореждане с имущество на такова място на стопанска дейност, както и за доходите, посочени в този закон, с източник в България.

От изложеното в запитването може да се направи извод, че преобразуващото се дружество е чуждестранно юридическо лице. Във фактическата обстановка не е посочено чуждестранното дружество да извършва стопанска дейност на територията на Република България, или да извършва разпореждане с имущество на такова място на стопанска дейност, както и да реализира други доходи с източник в България, поради което същото не е данъчно задължено лице по смисъла на ЗКПО, до датата на



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

преобразуването, по аргумент на чл. 1, чл. 2, чл. 3 и чл. 4 от същия закон. При наличието на посочената хипотеза правоприемникът не е задължен за деклариране и внасяне на данък за последния данъчен период по реда на чл. 117 от ЗКПО.

По трети въпрос:

Съгласно чл. 125 от ЗКПО специфичният режим на облагане при преобразуване се прилага при вливане, сливане, разделяне, отделяне, прехвърляне на обособена дейност и замяна на акции или дялове по смисъла на чл. 126 – 131 от с.з., в които участват местни дружества и/или дружества от друга държава – членка на Европейския съюз /ЕС/.

Вливане по смисъла на чл. 126, ал. 1 от ЗКПО е всяко преобразуване, за което едновременно са изпълнени следните условия:

1. всички активи и пасиви на едно или повече преобразуващи се дружества преминават към съществуващо приемащо дружество, като преобразуващите се дружества се прекратяват без ликвидация;

2. на акционерите или съдружниците в преобразуващите се дружества се издават акции или дялове от приемащото дружество.

На основание чл. 132, ал. 2 от ЗКПО в случаите на вливане може да не се издават акции или дялове, когато това е допустимо от *Търговския закон*.

Вливане е и всяко преобразуване, при което всички активи и пасиви на преобразуващо се дружество преминават към приемащо дружество, което притежава всички акции или дялове на преобразуващото се дружество, и преобразуващото се дружество се прекратява без ликвидация – чл. 126, ал. 2 от ЗКПО.

Предвид разпоредбите на чл. 135 и чл. 136 от ЗКПО преобразуващи се дружества по смисъла на раздел II от глава деветнадесета са преобразуващи се дружества от друга държава – членка на ЕС, както и място на стопанска дейност в страната на преобразуващо се дружество от друга държава – членка на ЕС, съответно получаващи дружества са новоучредено или приемащо дружество от друга държава – членка на ЕС.

Съгласно чл. 137 от ЗКПО, дружество от друга държава – членка на Европейския съюз, по смисъла на този раздел е дружество, което отговаря едновременно на следните условия:

1. правната форма на дружеството е в съответствие с приложение № 3;



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

2. дружеството е местно лице за данъчни цели на друга държава – членка на Европейския съюз, съгласно съответното данъчно законодателство и по силата на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с трета държава не се смята за местно лице за данъчни цели в друга държава извън ЕС;

3. печалбите на дружеството се облагат с данък по приложение № 4 или с подобен данък върху печалбите и дружеството няма право на избор или възможност за освобождаване от облагане с този данък.

Предвид изложеното, за да се приложи специфичният режим на облагане при преобразуване, чиято цел е отлагане на данъчното облагане, регламентиран в раздел II, глава деветнадесета от ЗКПО, участниците в преобразуването следва да отговарят на посочените изисквания.

В конкретния случай, както е посочено в запитването, преобразуващото дружество е от Бермуда. Бермуда е **британска задморска територия**, намираща се в Атлантическия океан. Към запитването не са изложени факти относно статута на преобразуващото се дружество, седалището, както и дали същото е учредено по законодателството на Обединено кралство Великобритания и Северна Ирландия.

В този смисъл, ако ще се предприема процедура по преобразуване, в което наред с българско дружество, участва и чуждестранно със седалище извън ЕС/ЕИП, следва да се вземе предвид **Кодекса на международното частно право (КМЧП)**. В чл. 59 от КМЧП за пораждаване действие на преобразуването на юридически лица със седалище в различни държави се поставя изискването преобразуването да е извършено в съответствие с правото на тези държави. От тази разпоредба следва и изводът, че българското право допуска преобразуване, в което участници са дружества със седалище извън ЕС/ЕИП, като същото следва да отчете правилата на съответните национални законодателства, за да постигне търсения правен резултат.

Във връзка с гореизложеното може да се обобщи следното:

Вливащото се дружество, местно лице на държава, която не е членка на ЕС, не е данъчно задължено лице по смисъла на чл. 2 от ЗКПО, съгласно изложената в запитването фактическа обстановка. В тази връзка задължение за подаване на декларация по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО за него не е възможно да възникне, включително и в хипотезата на чл. 117, ал. 2 от ЗКПО. Поради същата причина няма как да възникнат данъчни задължения в Република България за последния данъчен период на това лице.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

В тази връзка метод за избягване на двойното данъчно облагане не е възможно да се ползва, включително и защото двойно данъчно облагане не възниква.

Следва да се посочи също така, че метод за избягване на двойно данъчно облагане не следва да ползва и приемащото дружество. Във всички случаи внесеният в чужбина данък за последния период на вливащото се дружество не е данък на българското дружество, дори и то да е отговорно за неговото внасяне. Този данък няма да е свързан и с отчетени приходи и разходи, ако са налице такива, в резултат на вливането. Без значение в случая ще е и това, че вливащото се дружество по всяка вероятност ще е прекратено към момента на внасяне на данъка. В този случай отново не може да се говори за възникване на двойно данъчно облагане, за да съществува необходимост такова двойно облагане да бъде избегнато.

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:

/АЛЕКСАНДЪР ГЕОРГИЕВ/