



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ДИРЕКЦИЯ "ОБЖАЛВАНЕ И УПРАВЛЕНИЕ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО" - ПЛОВДИВ

ПК 4004 гр. Пловдив
ул. "Скопие" № 106

факс 032 / 679-700
тел. 032 / 935-411

ОТНОСНО: Данъчно третиране при преобразуване на търговски дружества чрез вливане.

Във връзка с постъпило запитване с вх. № 04.09.2009г. при Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ –, Ви уведомяваме следното:

Съгласно представената в запитването фактическа обстановка на основание чл. 263 ж от Търговския закон през м. VIII.2009г. е извършена търговска сделка – вливане на три търговски дружества ЕООД в дружество със статут по ТЗ – ЕАД. От допълнително представените документи е видно, че получаващото дружество /ЕАД/ е вписано в Търговския регистър през м. V.2009г. Вливащите се дружества се прекратяват без ликвидация.

Поставени са следните въпроси:

1. Кой образец декларация по ЗКПО трябва да се представи от всяко едно от вливащите се дружества?
2. По кой БУЛСАТ трябва да се внесе данъка по ЗКПО?
3. Какво следва да бъде данъчното третиране и как ще се определи данъчния финансов резултат на дружествата, които се вливат?
4. Трябва ли да има одиторска заверка на финансовия отчет, съпровождащ данъчните декларации на вливащите се дружества?

Видно от представената в запитването информация е извършено преобразуване на дружества чрез вливане. В Закона за корпоративното подоходно облагане регламента на данъчното третиране на преобразуването на дружества е посочен в Глава 19. С разпоредбата на чл. 126 от ЗКПО е дадено собствено определение за формата на преобразуване – вливане.

Съгласно чл. 126, ал. 1 от ЗКПО, вливане е всяко преобразуване, за което едновременно са изпълнени следните условия:

1. всички активи и пасиви на преобразуващите 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.

Имайки предвид предоставената предварителна информация можем да считаме, че са изпълнени изискванията на определението дадено с чл. 126 от ЗКПО и в тази връзка е налице възможност за прилагане на чл. 125 от данъчния закон т. е. прилагане на специфичния режим на облагане при преобразуване.

За дата на извършеното преобразуване за данъчни цели, съгласно разпоредбата на чл. 113 от ЗКПО се приема датата, на която е извършено вписването на преобразуването в търговския регистър. Съгласно разпоредбите на чл. 114 и чл. 115 от данъчния закон преобразуващите се дружества следва да се обложат за последния данъчен период с корпоративен данък, като това облагане е окончателно. Декларирането на окончателния

размер на корпоративния данък се извършва по реда на чл. 117 от материалния закон чрез подаване на данъчна декларация по образец на годишната такава. В декларацията в част I „Данни за декларацията” на ред 1.4.1. се посочва съответстващата законова разпоредба, по която е извършено преобразуването. Декларацията се попълва и подава от получаващото дружество, което се явява правопреемник като идентификационните му данни се посочват на ред 1.4.2. Данъчната декларация се подава за всяко едно от вливащите се дружества в териториалната дирекция по регистрация на приемащото дружество в срок от 30 дни от датата на вписване на преобразуването в търговския регистър. Внасянето на окончателния размер на корпоративен данък за последния данъчен период се извършва в същия 30-дневен срок след приспадането на направените авансови вноски. Данъкът се внася от приемащото дружество, което е задължено лице по отношение на внасянето на дължимия корпоративен данък от преобразуващите се дружества. С оглед разпоредбата на чл. 14 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, относно видовете задължени лица, дължимият корпоративен данък следва да се внесе по БУЛСТАТ на задълженото лице, носител на задължението за данъка или което е отговорно да го внесе.

Данъчното облагане на преобразуващите се дружества за последния данъчен период следва да се извърши по реда на чл.115, ал.1 от същия закон. Това означава, че данъчният финансов резултат за последния данъчен период на всяко от вливащите се дружества ще бъде формиран като счетоводният им финансов резултат, получен за времето от 01.01.2009 г. до датата на вливането, се преобразува за данъчни цели по общия ред на закона.

Доколкото в конкретния случай преобразуването чрез вливане изпълнява изискванията на Раздел II от Глава деветнадесета за прилагане на специфичния режим на облагане при преобразуване, преобразуващите се дружества не следва да прилагат чл.115, ал.2 и 3 от ЗКПО т.е. не следва да определят пазарни цени за данъчни цели и съответно разлика между тях и счетоводната стойност на активите и пасивите, която да е обект на данъчно облагане. Основание за това данъчно третиране се съдържа в разпоредбата на чл.115, ал. 4 от ЗКПО, чрез която е въведено изключение по отношение на преобразуванията, попадащи в рамките на специфичния режим за облагане.

Следователно в случаите на преобразуване, отговарящо на изискванията за прилагане на специфичния данъчен режим, е налице следното данъчно третиране:

1. Преобразуващите се дружества не прилагат чл.115, ал.2 и 3 от ЗКПО;
2. По отношение на активите и пасивите - предмет на преобразуване, попадащи в обхвата на чл.139, т.1, се прилага данъчния режим, предвиден в чл.140 и чл.141 от ЗКПО.

На тези посочени основания, по-конкретно ал. 2 на чл. 140 от закона създадените данъчни временни разлики, възникнали преди преобразуването, не се признават за данъчни цели към момента на преобразуването и се смятат за възникнали при получаващото дружество. Те се прехвърлят и посочват от приемащото дружество и тяхното обратно проявление ще се отчете в годишната данъчна декларация на получаващото дружество, при настъпване на посочените в данъчния закон условия.

По отношение на създаденият преоценен резерв за неамортизируем актив /земя/ при преобразуващите се дружества с разпоредбата на ал. 4 на чл. 140 на ЗКПО е посочено изискване за данъчно третиране, както за данъчните временни разлики. Преоцененият резерв се прехвърля от вливащото се дружество към получаващото като се счита, че същият е възникнал в приемащото дружество. Вливащото се дружество към датата на вписване на преобразуването не извършва преобразуване на финансовия резултат т.е. не се прилага разпоредбата на чл. 45 от ЗКПО. Данъчното третиране на формирания преоценен резерв се прехвърля при приемащото дружество и то в годината, в която се отпише актива. В случай, че създаденият в преобразуващото се дружество резерв не се отчете счетоводно като такъв в приемащото дружество, а се представи счетоводно заедно със стойността на неамортизируемия актив /земя/, в годината на отписване на актива, с който е свързан резерва се увеличава или намалява счетоводния финансов резултат, съответно при положителна величина или отрицателна величина на прехвърления преоценен резерв.

Извършените за целите на счетоводното отчитане преоценки на дълготрайни амортизируеми активи при преобразуващите се дружества към датата на преобразуване не следва да засегнат данъчната амортизируема стойност на активите включени в данъчните им амортизационни планове. Съгласно изискванията на ал. 5 на чл. 140 от ЗКПО придобитите данъчни амортизируеми активи се завеждат в данъчния амортизационен план на получаващото дружество по стойности, равни на стойностите им в данъчния амортизационен план на преобразуващото се дружество към момента на преобразуването. Преоценката извършена към датата на преобразуването се отразява счетоводно съгласно приложимите счетоводни стандарти и няма данъчно третиране.

Дружествата, които се вливат имат задължение да подадат информация към получаващото дружество и към Националната агенция за приходите /НАП/ в срок до края на месеца следващ месеца на преобразуването. Изискванията към информацията са регламентирани с разпоредбите на чл. 140, ал. 5 и чл. 141 от ЗКПО.

Отговорът на въпроса относно необходимостта от одиторска заверка на финансовите отчети на преобразуващите се дружества не е от компетентността на НАП, поради което запитването му в тази част бе изпратено до Дирекция „Данъчна политика” за отговор по компетентност.