



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

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

Изх. № 26-Х-18

Дата: 17.10.2018 год.

ЗКПО, чл. 138;
ЗКПО, чл. 139, т. 1;
ЗКПО, чл. 140;
ЗКПО, чл. 141;
ЗКПО, чл. 148;
ЗКПО, чл. 151.

ОТНОСНО: данъчното третиране по *Закона за корпоративното подоходно облагане* (ЗКПО) при вливане на дъщерно предприятие в дружество-майка

В Централно управление на Националната агенция за приходите е постъпило Ваше писмено запитване с вх. №26-Х-18/18.06.2018 г., в което е изложена следната фактическа обстановка:

„Х..... Сървисиз“ ЕООД е едноличен собственик на капитала на „Сейф“ ЕООД. На 21.11.2017 г. се сключва договор за преобразуване чрез вливане между „Х... Сървисиз“ ЕООД (приемащо дружество) и „Сейф ...“ ЕООД (преобразуващо се дружество), с цел оптимизиране на дейността.

На 28.11.2017 г. договърът за преобразуване е одобрен с протокол-решение на „Ейч..... Груп“ Ес Ей, в качеството му на едноличен собственик на капитала на „Х..... Сървисиз“ ЕООД. Преобразуването е вписано в Търговския регистър при Агенцията по вписвания на 18.01.2018 г.

През 2015 г. „Х..... Сървисиз“ ЕООД придобива „Сейф ...“ ЕООД за 4... хил. лева и предоставя заем на дъщерното дружество в размер на 3.. хил. лева. Към 31.12.2017 г. тези суми са отразени като вземане в актива на баланса на „Х..... Сървисиз“ ЕООД.

При одиторската проверка отООД за 2017 г. е направена забележка, че към 31.12.2017 г. възстановимата стойност на тези активи зависи от параметрите (активи/пасиви) на дъщерната компания и тези активи ще бъдат възстановени под формата на нетните активи на дъщерната компания. „Сейф“ ЕООД има нетни активи в размер на 8. хил. лева. Одиторското становище е, че в ГФО 2017 г. трябва да се отрази разход от обезценка в размер на 7... хил. лева (разликата между 8.. хил. лв. и



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

8. хил. лв.) и съответно да се намали счетоводният финансов резултат на „Х... Сървисиз“ ЕООД със 7... хил. лева.

При така изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

1. *Приложима ли е нормата на чл. 75, ал. 5 от ЗКПО по отношение на разхода от обезценка на инвестицията, представляваща данъчна временна разлика?*

2. *В случай че нормата на чл. 75, ал. 5 от ЗКПО е приложима, трябва ли да се приложи редът за корекция на грешки по чл. 75, ал. 3 от ЗКПО?*

3. *Какъв ще бъде данъчният ефект през 2018 г. в описания случай, като се има предвид, че датата на преобразуването е през тази година?*

На основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от *Закона за Националната агенция за приходите*, въз основа на изложената фактическа обстановка по направеното запитване и съобразявайки относимата нормативна уредба, изразявам следното становище:

По първи и втори въпрос:

Данъчното третиране по реда на ЗКПО е пряко свързано с прилагане на счетоводното законодателство и правилното счетоводно отчитане в случая е от съществено значение. С оглед на това, относно необходимостта от обезценка на инвестицията и на заема към 31.12.2017 г., както и по отношение на счетоводното отчитане в резултат на вливането при получаващото дружество на направената инвестиция и на предоставения заем, е изискано становище от дирекция „Данъчна политика“ при Министерство на финансите, която на основание чл. 22, т. 8 от *Устройствения правилник на Министерството на финансите* е компетентна да изразява становища по прилагане на счетоводното законодателство. С писмо изх. №26-Х-18#2/29.08.2018 г. дирекция „Данъчна политика“ изрази следното становище:

„Счетоводното отчитане на предприятията в България се осъществява в съответствие със *Закона за счетоводство* (ЗСч) и приложимите счетоводни стандарти. От представената в писмото информация не става ясно при условията и по реда на кои счетоводни стандарти се изготвят и представят годишните финансови отчети на „Х... Сървисиз“ ЕООД поради тази причина становището е изготвено при допускането, че дружеството прилага *Националните счетоводни стандарти* (НСС). Също така,



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

следва да отбележим, че одиторското мнение е независимо, изразено е в резултат на извършена проверка на документацията и счетоводните регистри на дружествата, и не може да бъде обект на наши тълкувания.

В чл. 261, ал. 1 на *Търговския закон* (ТЗ) са регламентирани формите на преобразуване на търговските дружества. При вливане цялото имущество на едно или повече търговски дружества (преобразуващи се дружества) преминава към едно съществуващо дружество (приемащо дружество), което става техен правоприменик и вливащите се дружества се прекратяват без ликвидация. Начинът, по който ще се извърши преобразуването, е уреден в договора за преобразуване. В чл. 262ж от ТЗ са разписани изискванията към съдържанието на договора, като в т. 7 е уточнено, че в него трябва да е разписан моментът, от който действията на преобразуващите се дружества се смятат за извършени за сметка на новоучредените или приемащите дружества за целите на счетоводството. Преобразуването има действие от момента на вписването в търговския регистър, т.е. това е датата на преобразуване съгласно чл. 263ж, ал. 1 от ТЗ. В договора или в плана за преобразуване може да се предвиди по-ранна дата, от която действията на преобразуващите се дружества се смятат за извършени за сметка на новоучредените или приемащите дружества за целите на счетоводството. Тази дата не може да предхожда с повече от 6 месеца датата на договора или плана за преобразуване. Договорът или планът за преобразуване се проверява от нарочен проверител за всяко преобразуващо се или приемащо дружество, като изключение от това правило се съдържа чл. 262в на ТЗ – проверка на преобразуването не се извършва, ако всички съдружници или акционери в преобразуващите се и в приемащите дружества са изразили писмено съгласие за това.

Счетоводното третиране на придобиването на едно предприятие от друго се извършва по реда на *СС 22 – Отчитане на бизнескомбинации*. Бизнескомбинациите между предприятия под общ контрол са извън обхвата на стандарта. В тези случаи предприятията под общ контрол прилагат този стандарт само по отношение на консолидирания си финансов отчет.

Предприятията под общ контрол (каквито са „Х.... Сървисиз“ ЕООД и „Сейв...“ ЕООД) прилагат метода на обединяване (сливане) при отчитане на бизнескомбинации, когато:



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

а) няма неконтролиращо участие в капитала на вливащото се (преобразуващото се) предприятие или неговият размер е минимален;

б) извършената бизнескомбинация цели преди всичко оптимизиране на разходите и управлението на дейността на участващите предприятия под общ контрол.

При горните обстоятелства активите и пасивите на вливащото се предприятие („Сейф“ ЕООД) следва да се включат в баланса на приемащото предприятие („Х..... Сървисиз“ ЕООД) по балансовите им стойности. Оценката на активите и пасивите по справедливи стойности ще служи само за определяне на съотношението на замяна на акциите (дяловете) съгласно чл. 262ж, ал. 2, т. 2 от ТЗ.

За целите на счетоводното отчитане, към датата на вливане (18.01.2018 г.) се прави обединяване на активите и пасивите на двете предприятия. При това обединяване на салдата по оборотните ведомости се елиминират всички разчети между преобразуващите се дружества. Например, при правилни счетоводни записвания във финансовите отчети на предприятието майка отпуснатият дългосрочен заем (355 хил. лв. и начислените лихви) трябва да е отразен като вземане, а в дъщерното предприятие – като задължение, т.е. осчетоводяването е огледално в двете предприятия и сумата на вземането и задължението трябва да е равна. След преобразуването тези позиции следва да се елиминират, тъй като с вписването на вливането правата и задълженията на преобразуващото се дружество преминават към приемащото и заемът става недължим. При отчитането на вливането, също така трябва да се вземе предвид дали ще има промени в основния капитал на приемащото дружество. Към запитването не е приложен плана за преобразуване, но в случай че няма промяна в размера на капитала на приемащото предприятие, то капиталът на вливащото се предприятие следва да бъде отписан за сметка на направената инвестиция в дъщерното предприятие.

Във връзка с гореизложеното считам, че към 31.12.2017 г. във финансовите отчети на двете предприятия не следва да има отражение планът за преобразуване, (в случай че в него не се съдържат други срокове, така както е регламентирано в ТЗ), а към датата на вписване в търговския регистър, която е и датата на преобразуване (18.01.2018 г.) тези балансови позиции се обединяват и насрещните вземания и задължения се елиминират.“



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

От изложеното в становището на дирекция „Данъчна политика“ става ясно, че към 31.12.2017 г. не възниква необходимост от обезценка на инвестицията и на заема и съответно не следва да се прилага режимът за корекции на грешки.

По трети въпрос:

Данъчното облагане при преобразуване на дружества се съдържа в глава 19, част II на ЗКПО, където са регламентирани две основни направления – общ режим (раздел I от глава 19 на ЗКПО) и специален облекчен режим (раздели II и III от глава 19 на ЗКПО). Преобразуването чрез вливане ще попадне в хипотезата на специфичния режим на облагане при преобразуване, когато са изпълнени условията, регламентирани в раздел II на глава 19 от ЗКПО.

По отношение на активите и пасивите, които са предмет на специфичния режим на облагане при преобразуване, са приложими разпоредбите на чл. 138, чл. 139, т. 1, чл. 140 и чл. 141 от ЗКПО.

При преобразуването всички права и задължения, произтичащи от действия, извършени от преобразуващите се дружества за текущия и предходни периоди по отношение на прехвърлените активи и пасиви по чл. 139, т. 1, включително преобразуванията при определяне на данъчния финансов резултат, преминават към получаващите дружества.

Насрещни вземания и задължения на преобразуващото се и приемащото дружество попадат в хипотезите на чл. 140, ал. 9, т. 4 и 5 от ЗКПО, същите се погасяват в момента на преобразуването поради сливането на кредитор и длъжник. Непогасени вземания и задължения между приемащото и преобразуващото се дружество са равни помежду си и следва да се елиминират към датата на вливане.

По отношение на инвестицията в описания случай е приложима разпоредбата на чл. 148 от ЗКПО. Когато получаващо дружество притежава дял в капитала на преобразуващо се дружество, счетоводните печалби или загуби във връзка с отписването на дела в капитала не се признават за данъчни цели.

Следва да се има предвид, че специфичният режим по раздел II, глава 19 от ЗКПО не се прилага, когато преобразуването е насочено към отклонение или избягване на данъчно облагане. Смята се, че е налице отклонение от данъчно облагане и когато



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

липсва икономическа обоснованост за предприето преобразуване или то прикрива разпореждане с активи – чл. 151 от ЗКПО.

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:

(АЛЕКСАНДЪР ГЕОРГИЕВ)