



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

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

Изх. № 24-39-78

Дата: 03.12.2018 год.

ЗКПО, чл. 139, т. 1;

ЗКПО, чл. 140, ал. 8;

ЗКПО, чл. 140, ал. 9, т. 4;

ЗКПО, чл. 140, ал. 9, т. 5.

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

Във Ваше писмено запитване, препратено по компетентност и постъпило в Централно управление на Националната агенция за приходите с вх. №24-39-78/20.07.2018 г., е изложена следната фактическа обстановка:

„...“ ЕАД (Дружеството) е едноличен собственик на „... ХОЛДИНГ“ ЕООД (Дъщерното предприятие). Ръководството планира да извърши вливане на Дъщерното предприятие в Дружеството.

Двете дружества имат непогасени вземания и задължения помежду си, в резултат на извършени сделки, както и по сключен договор за цесия на вземания, в резултат на която Дружеството придобива възмездно от трето лице (Цедент) вземания от Дъщерното предприятие. Така кредитор по цедираните вземания е „...“ ЕАД, а длъжник е „... ХОЛДИНГ“ ЕООД.

Всички вземания и задължения между „...“ ЕАД и „...ХОЛДНИГ“ ЕООД са равни по размер, с изключение на тези по цесията, доколкото вземанията са придобити със скonto по цена, която е под номиналната им стойност, възникнала оригинално при Цедента преди продажбата.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

1. Доколкото активите и пасивите на двете дружества, резултатите от експлоатирането на които преди и след преобразуването участват при определяне на данъчния финансов резултат по ЗКПО, то те следва ли да се разпределят в категорията по чл. 139, т. 1?



2. За насрещните вземания и задължения между двете дружества приложим ли е чл. 140, ал. 9, т. 4 и 5, във връзка с чл. 140, ал. 8 от ЗКПО, като не възниква данъчен ефект за разликата в стойностите им, признати и прихванати, съответно преди преобразуването и след това?

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

По първи 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).

Видно от информацията, дадена в запитването, ще бъде извършено вливане по смисъла на чл. 262 от *Търговския закон* (ТЗ) на „..... ХОЛДИНГ“ ЕООД в „.....“ ЕАД, което е едноличен собственик на капитала на първото дружество. Вливащото се дружество ще се прекрати без ликвидация. Следователно преобразуването чрез вливане ще попадне в хипотезата на специфичния режим на облагане при преобразуване, когато са изпълнени условията, регламентирани в раздел II, глава 19 от ЗКПО.

Съгласно чл. 125 от ЗКПО специфичният режим 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 (чл. 135 и чл. 136 от ЗКПО).

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.

По отношение на второто условие е необходимо да се има предвид и разпоредбата на чл. 132, ал. 2 от ЗКПО, съгласно която в случаите на вливане може да не се издават акции или дялове, когато това е допустимо от ТЗ.

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.

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

Съгласно чл. 139 от ЗКПО активите и пасивите, които са предмет на преобразуване по този раздел, се разпределят в следните категории:

1. активи и пасиви, резултатите от експлоатирането на които преди и след преобразуването участват при определяне на данъчния финансов резултат по този закон;

2. активи и пасиви, резултатите от експлоатирането на които преди преобразуването са участвали и в резултат на преобразуването престават да участват при определяне на данъчния финансов резултат по този закон;

3. активи и пасиви, резултатите от експлоатирането на които преди преобразуването не са участвали и в резултат на преобразуването участват при определяне на данъчния финансов резултат по този закон.

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. Това означава, че когато активите и пасивите на преобразуващото се дружество, резултатите от експлоатирането на които преди и



след преобразуването участват при определяне на данъчния финансов резултат по ЗКПО, те попадат в категорията на чл. 139, т. 1 от ЗКПО.

По втори въпрос:

Съгласно чл. 140, ал. 6 от ЗКПО за всеки актив или пасив по чл. 139, т. 1 се изготвя справка реда на чл. 141 от закона, която съдържа подробна информация за всеки актив и пасив към датата на преобразуването.

На основание чл. 140, ал. 1 от ЗКПО счетоводните печалби и загуби, възникнали при отписване на активи и пасиви по чл. 139, ал. 1 от ЗКПО в резултат на преобразуването, не се признават за данъчни цели. Данъчните временни разлики, които са свързани с активи и пасиви по чл. 139, ал. 1 от ЗКПО, възникнали преди преобразуването, не се признават за данъчни цели към момента на преобразуването и се смятат за възникнали при получаващото дружество (чл. 140, ал. 2 от ЗКПО).

Съгласно чл. 140, ал. 3 от ЗКПО, когато актив или пасив е признат съгласно счетоводното законодателство при получаващото дружество на стойност, различна от стойността му преди преобразуването, разликата между двете стойности формира данъчна временна разлика от последваща оценка или с нея се коригира горепосочената данъчна временна разлика.

Когато в резултат на преобразуването получаващото дружество признае съгласно счетоводното законодателство активи или пасиви, които не са били признати при преобразуващото се дружество, счетоводно отчетените приходи и разходи след преобразуването по повод на тези активи и пасиви не се признават за данъчни цели. Когато активите по изречение първо са амортизируеми за счетоводни цели, същите не се завеждат в данъчния амортизационен план на получаващото дружество и за тях не се начисляват данъчни амортизации. Възникналата счетоводна печалба при получаващото дружество в резултат на преобразуването, съответно счетоводно признатите приходи по повод на възникнала отрицателна репутация, не се признават за данъчни цели. (чл. 140, ал. 7 от ЗКПО).



Според ал. 8 на чл. 140 от ЗКПО, когато актив на преобразуващото се дружество не е признат съгласно счетоводното законодателство при получаващото дружество, със сумата на този актив се намалява счетоводният финансов резултат при определяне на данъчния финансов резултат на получаващото дружество за годината на преобразуването. Когато пасив на преобразуващото се дружество не е признат съгласно счетоводното законодателство при получаващото дружество, със сумата на този пасив се увеличава счетоводният финансов резултат при определяне на данъчния финансов резултат на получаващото дружество за годината на преобразуването. Данъчните временни разлики, възникнали преди преобразуването, които са свързани с актив или пасив по изречение първо или второ, се признават при получаващото дружество през годината на преобразуването по общия ред на закона.

С разпоредбата на чл. 140, ал. 9 от ЗКПО са регламентирани активите и пасивите, за които не се прилагат общите разпоредби на чл. 140, ал. 3, 6 и 8 от закона, а именно:

1. данъчни амортизируеми активи;
2. активи и пасиви по отсрочени данъци;
3. репутацията, когато отчетените във връзка с нея счетоводни приходи и разходи не се признават за данъчни цели;
- 4. суми, които за преобразуващото се дружество са активи, а за получаващото дружество - пасиви;**
- 5. суми, които за преобразуващото се дружество са пасиви, а за получаващото дружество - активи;**
6. акции или дялове на получаващото дружество, притежавани от преобразуващото се дружество;
7. изкупени собствени акции от преобразуващото се дружество;
8. записан, но невнесен капитал на преобразуващото се дружество;
9. активи и пасиви по [чл. 139, т. 2.](#)

В хипотезите на т. 4 и 5 при насрещни вземания и задължения на преобразуващото се и приемащото дружество, същите се погасяват в момента на преобразуването поради сливането на кредитор и длъжник.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

От така посочените разпоредби следва, че за насрещните вземания и задължения между двете дружества е приложим чл. 140, ал. 9, т. 4 и 5, във връзка с чл. 140, ал. 8 и не възниква данъчен ефект както когато насрещните вземания и задължения са равни по между си, така и за разликата в стойностите им (по договора за цесия).

Относно счетоводното отчитане към датата на преобразуването на вземането на получаващото дружество от преобразуващото се дружество, възникнало в резултат на договор за цесия, 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. №16-12-282/29.08.2018 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 „.....“ ЕАД, поради тази причина становището е изготвено при допускането, че дружеството прилага **Националните счетоводни стандарти** (НСС).

При счетоводното отчитане на цесия цесионерът признава в баланса си вземането в цял размер, а разликата между стойността на вземането и платената от него сума отлага за бъдещи периоди и ги отчита в отчета за приходите и разходите, когато вземането бъде уредено.

Преобразуването на търговските дружества се извършва по реда на ТЗ. Когато цялото имущество на едно или повече търговски дружества (преобразуващи се дружества) преминава към едно съществуващо дружество (приемащо дружество), което става техен правоприменик, е налице вливане и вливащото се дружество се прекратява без ликвидация.

Предприятия, които са под общ контрол, са изключени от обхвата на **СС 22 – Отчитане на бизнескомбинации**. Предприятия под общ контрол прилагат



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

метода на обединяване при отчитане на бизнескомбинацията. При този метод активите и пасивите на вливащото се предприятие („..... ХОЛДИНГ“ ЕООД) следва да се включат в баланса на приемащото предприятие („.....“ ЕАД) по балансовите им стойности. За целите на счетоводното отчитане, към датата на вливане 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 предприятия.

Пример:

Преди преобразуването, счетоводното отразяване на вземането по цесия при цесионера „.....“ ЕАД трябва да е отразено, както следва:

Дт с/ка Други дебитори	100 ед.
анал.с/ка длъжник на вземането (с цялата сума на вземането)	
Кт с/ка Други кредитори (със сумата за плащане)	80 ед.
анал. с/ка цедент	
Кт с/ка Нефинансови приходи за бъдещи периоди	20 ед.
анал. с/ка Цесия – длъжник на вземането (с разликата)	

При плащане към цедента (трета страна – дружество „А“):

Дт с/ка Други кредитори (със сумата за плащане)	80 ед.
анал. с/ка цедент	
Кт с/ка Парични средства (плащане)	80 ед.

При „..... ХОЛДИНГ“ ЕООД следва да има отразено задължение към цедента (трета страна – дружество „А“)

Дт с/ка Актив, разход (каквото е придобито)	100 ед.
Кт с/ка Доставчици	100 ед.
анал. с/ка Дружество „А“	

При осчетоводяване по този начин във финансовите отчети на „.....“ ЕАД и „..... ХОЛДИНГ“ ЕООД ще има съответно вземане/задължение в един и същ размер (в примера - 100 ед.), което ще се елиминира към датата на вливане. При цесионера „.....“ ЕАД ще остане кредитно салдо по с/ка Нефинансови приходи за бъдещи периоди, в размер на 20 ед. На датата на вливането приемащото дружество



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

„.....“ ЕАД следва да отчете текущ приход за периода, като дебитираща с/ка Нефинансови приходи за бъдещи периоди.“

По отношение на счетоводния приход, възникнал при получаващото дружество от елиминирането на вземането му от преобразуващото се дружество в резултат на вливането (по договора за цесия), приложение намира разпоредбата на чл. 140, ал. 1 от ЗКПО, т.е. независимо от възникването на счетоводен приход не се реализира данъчен ефект в резултат на преобразуването.

В описания случай е приложима и 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 специалният 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 липсва икономическа обосновааност за предприетото преобразуване или то прикрива разпореждане с активи – чл. 151 от ЗКПО.

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:

(АЛЕКСАНДЪР ГЕОРГИЕВ)