



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

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

Изх. № 26-ф-42

Дата: 14.03.2016 год.

ЗКПО, чл. 119, ал. 2;

ЗКПО, чл. 120, ал. 2;

ЗКПО, чл. 124, ал. 2;

ЗКПО, чл. 139;

ТЗ, чл. 15.

ОТНОСНО: Данъчно третиране по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) при прехвърляне на предприятие по реда на чл. 15 от Търговския закон (ТЗ)

В Централно управление на Националната агенция за приходите е постъпило Ваше писмо, препратено по компетентност и заведено с вх. № 26-Ф-42/24.02.2016 г., в което е описана следната фактическа обстановка:

Дружество „А“ е залогодател на търговско предприятие във връзка с договор за заем. Поради неизпълнение на задълженията по договора за заем от „А“, заложникът кредитор дружество „Б“ пристъпва към принудително изпълнение и предприема публична продажба на заложеното предприятие. В тази връзка „Б“ сключва договор за покупко-продажба на предприятие по смисъла на чл. 15 от ТЗ с дружество купувач. По силата на договора цената на сделката се изплаща на части, като собствеността се прехвърля след плащането на последната вноска от страна на купувача. Към настоящия момент – месец февруари 2016 г. цената на сделката е изплатена изцяло.

Сделката по покупко-продажбата на предприятието е изповядана пред нотариус през 2015 г. След изповядването всички изискуеми от приложимия закон документи са представени за заявяване на вписването на сделката по партидите на отчуждителя и правопреемника в търговския регистър. На основание чл. 19, ал. 5 от Закона за



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

търговския регистър регистърното производство е спряно и към датата на подаване на запитването вписването на сделката не е осъществено.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

1. За целите на ЗКПО следва ли да се приеме, че сделката поражда данъчни последици за страните, респективно как следва да бъде отразена за счетоводни и данъчни цели?

2. Дълготрайните активи следва ли да бъдат отписани от данъчния амортизационен плана на дружество „А“ и да бъдат отразени в данъчния амортизационен план на придобиващото дружество купувач?

3. Как следва да се отчитат и третират за данъчни цели приходите и разходите, реализирани от сделката по чл. 15 от ТЗ от момента на нотариалното изповядване на сделката до датата на вписването в търговския регистър?

4. В случай че активите и пасивите, включени в съвкупността на търговското предприятие на „А“, не се прехвърлят в дружеството купувач до датата на вписване в търговския регистър, следва ли за тях да се прилагат разпоредбите на чл. 139 от ЗКПО и сл.?

5. Как следва да бъдат оформени взаимоотношенията между дружество „А“ и дружеството купувач, така че да са изпълнени всички изисквания на ЗКПО, при положение че сделката не е вписана в търговския регистър?

6. Как следва да се оформят взаимоотношенията на двете дружества – отчуждител и правопримемник, с персонала от датата на нотариалното изповядване на сделката до датата на вписването ѝ в Търговския регистър и в кое от двете дружества ще се считат за валидно сключени и действащи, с оглед признаване на разходите за персонала за данъчни цели?

Предвид така изложената фактическа обстановка и съобразявайки относимата нормативна уредба, на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП), изразявам следното становище:

Търговското предприятие представлява обособен комплекс от права, задължения и фактически отношения, възникнали в резултат на осъществяваната от търговеца дейност. Същото може да бъде обект на различни сделки. В ТЗ изрично е предвидена възможността то да бъде прехвърляно. Прехвърлянето подлежи и на вписване в



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

търговския регистър по партидата и на отчуждителя, и на правоприемника. В случай че със сделката се прехвърля недвижим имот или вещно право върху такъв, договорът се вписва и в службата по вписванията по местонахождение на имота.

По силата на чл. 288 от ТЗ за неуредените с този закон положения за търговските сделки се прилагат разпоредбите на гражданското законодателство. Съгласно чл. 24, ал. 1 от Закона за задълженията и договорите, намиращ в случая субсидиарно приложение, при договори за прехвърляне на собственост и за учредяване или прехвърляне на друго вещно право върху определена вещ, прехвърлянето или учредяването настъпва по силата на самия договор, без да е нужно да се предаде вещта. По силата на чл. 24, ал. 2 от ЗЗД при договори за прехвърляне на собственост върху вещи, определени по своя род, собствеността се прехвърля, щом вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени.

Доколкото при прехвърляне на предприятие се прехвърля собствеността върху всички вещи, вземания и задължения на предприятието в тяхната съвкупност, следва да се приеме, че ако няма противна уговорка между страните по договора, собствеността е прехвърлена при сключването на договора в изискуемата за това форма (писмена с нотариална заверка на подписите) по силата на самия договор, т. е. същият има вещноправно действие. Това е така, тъй като независимо че в тази съвкупност може да има родово определени вещи, прехвърля се собствеността на всички тях и не е необходимо тяхното отделяне, съответно предаване, за да се извърши така наречената концентрация и да се породят вещното действие на продажбата.

Вписването на продажбата на предприятието в търговския регистър, по аргумент на чл. 7, ал. 2 от Закона за търговския регистър, има оповестително действие спрямо трети лица, но не конститутивно такова. Поради това следва да се приеме, че продажбата на предприятието е произвела прехвърлителното си действие на съответната дата, на която съгласно договора е предвидено да се прехвърли собствеността.

Определянето на данъчния финансов резултат по реда на ЗКПО се базира на счетоводния финансов резултат, който се преобразува за данъчни цели с конкретно посочени счетоводни приходи, разходи и други суми. В този смисъл отразяването на сделката за счетоводни цели е определящо за данъчното третиране при прехвърляне на



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

предприятие. С оглед на това, че Национална агенция за приходите не разполага с правомощие да изразява становища по прилагане на счетоводното законодателство, най-общо може да се отбележи, че в счетоводното законодателство сделката по прехвърляне на предприятие се разглежда като бизнескомбинация. Тъй като от запитването не става ясно коя е приложимата счетоводна база от дружеството купувач, ще се позовем на Националните счетоводни стандарти.

Съгласно т. 3.6 от СС 22 „Отчитане на бизнескомбинации“ придобиване, при което придобитото предприятие прекратява юридическата си самостоятелност, т.е. придобиване, при което придобитото предприятие става част от придобиващото го предприятие - от датата на придобиването, придобиващото предприятие:

а) включва в отчета си за приходите и разходите резултата от дейността на придобитото предприятие, и

б) отчита в баланса си разграничимите активи и пасиви на придобитото предприятие и съответната репутация, възникнала при придобиването.

За целите на данъчното третиране по реда на ЗКПО е необходимо да се има предвид следното:

По отношение на прехвърлянето на предприятие по чл. 15 от ТЗ в глава деветнадесета на ЗКПО са въведени специфични данъчни правила – чл. 119, ал. 2, чл. 120, ал. 2 и чл. 124, ал. 2, в които изрично е посочено, че се прилагат при такава транзакция. Тези разпоредби не създават задължение за данъчно облагане за последния данъчен период по реда на чл. 115 от ЗКПО (за прилагането на който е от значение датата на вписване в търговския регистър), а предвиждат забрани за правоприменика да пренася данъчни загуби и да признава непризнати при отчуждителя разходи за лихви по чл. 43 от същия закон, както и солидарна отговорност за данъчните задължения на отчуждителя до размера на получените права.

Разпоредбите на чл. 139 и сл. от ЗКПО, които касаят активи и пасиви – предмет на преобразуване, не са приложими в анализирания случай, поради това, че те засягат само формите на преобразуване на дружества, изброени в чл. 125 от същия закон.

Следователно прехвърлянето на предприятие по реда на чл. 15 от ТЗ се регулира за данъчни цели по общия ред на ЗКПО, в т.ч. и по отношение на правилата, свързани с данъчните амортизируеми активи, които са предмет на глава десета от същия закон.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:

/ГАЛЯ ДИМИТРОВА/