



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1000 - София, бул. "Княз Дондуков" № 52

Телефон: (02) 98591, Факс: (02) 9870827

Изх. № 26-Л-39

Дата: 12.03.2009 год.

ЗКПО, чл. 126;
ЗКПО, чл. 132;
ЗКПО, чл. 199;
ЗКПО, чл. 195.

Относно: Данъчно третиране по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) на доходи, реализирани от чуждестранни юридически лица, акционери в местно преобразуващо се дружество

Във връзка с поставените въпроси във Ваше писмо, постъпило в ЦУ на НАП с вх. № 26-Л-39/27.08.2008 г., изразявам следното становище:

В запитването си описвате преобразуване на „....." ЕАД чрез вливане по реда на чл.262 от ТЗ в „....." ЕООД. Искате изразяване на становище в качеството Ви на едноличен собственик на акциите в „....." ЕАД и на дяла в „....." ЕООД и данъчно задължено лице в случай, че възникне задължение за данък, удържан при източника по чл.195 от ЗКПО. Пояснявате, че вливането ще се извърши без да се издават нови дялове на „....." АД, Германия от „....." ЕООД. В резултат на това след вливането регистрираният капитал на „....." ЕООД ще остане непроменен, а акциите, собственост на „....." АД, Германия в „....." ЕАД ще престанат да съществуват. Аргументирате се с разпоредбата на чл. 262у от ТЗ.

За да се приложи специфичният режим на данъчно облагане при преобразуване, регламентиран с разпоредбите на Раздел II от Глава деветнадесета на ЗКПО, е необходимо извършеното преобразуване чрез вливане да отговаря на изискванията на чл. 126 от същия закон. По смисъла на чл. 126, ал.1 от ЗКПО вливане 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.

Настоящото становище се базира на презумпцията, че е налице хипотезата на чл.132, ал.2 от ЗКПО, т.е. че ТЗ допуска в конкретния случай да не бъдат издавани нови акции или дялове. В случай, че това е така, за целите на ЗКПО вливането трябва да отговаря само на първото условие на чл.126, ал.1 от същия закон.

Съществен елемент от всеки договор за вливане е разменното отношение (уговорката относно съотношението, при което след вливането се заменя членството на съдружниците на вливащото се дружество с членство в приемащото дружество). За тази цел членството се остойностява, за да се определи какво участие ще получи от приемащото дружество съдружникът/акционерът срещу единица участие във вливащото се дружество. Така се осигурява количествено конвертиране на членството във вливащото се дружество с членство в приемащото дружество или придобиване на едни имуществени права срещу отказ от други имуществени права. Членството от своя страна се припокрива в тесен смисъл с дружествения дял или съответно с участието на съдружника/акционера в капитала на дружеството. А размерът на дружествения дял във вливащото се дружество стойностно се компенсира със съответния брой дялове/акции в приемащото дружество. В тази връзка в разпоредбата на чл. 2616, ал.1 от ТЗ е предвидено, че при преобразуване съдружниците или акционерите в преобразуващите се дружества стават съдружници или акционери в едно или повече от новоучредените и/или приемащите дружества. Придобитите дялове или акции след преобразуването трябва да са еквивалентни на справедливата цена на притежаваните преди преобразуването дялове или акции в преобразуващото се дружество. От цитираната разпоредба е видно, че трябва да бъде определена справедливата цена на притежаваните от „.....“ АД, Германия преди преобразуването акции в преобразуващото се дружество „“ ЕАД и съответно придобитите дялове от капитала на „.....“ ЕООД трябва да са еквивалентни на тази справедлива цена.

При условие, че вливането попада в обхвата на специфичния режим за данъчно облагане при преобразуване, данъчното третиране на собственика на дела в преобразуващото се дружество ще се извърши съобразно нормите на чл.149, ал.4 - 7 от ЗКПО, т.е. облагането на доходите с данък при източника ще бъде отложено до момента на разпореждане с придобитите в резултат на преобразуването дялове.

Съгласно чл.199, ал.4 от ЗКПО основата за определяне на данъка при източника за доходите от разпореждане с финансови активи е положителната разлика между продажната цена и документално доказаната цена на придобиване на акциите или дяловете. По смисъла на чл.199, ал.5 от ЗКПО продажната цена за целите на ал. 4 представлява насрещната престация по сделката, включително възнаградението, различно от пари, което се оценява по пазарни цени към датата на начисляване на дохода. Документално доказаната цена на придобиване се определя съгласно разпоредбата на § 1, т.22 от ДР на ЗКПО.

С оглед на това, че в случая се касае за определяне на данъчна основа към датата на вливането, за целите на чл.199, ал.3 от ЗКПО „продажната цена“ ще представлява насрещната престация под формата на придобити дялове от „.....“ ЕООД, оценени по пазарни цени. В случай, че между така определената „продажна цена“ и документално доказаната цена на придобиване на акциите на „.....“ АД, Германия в „.....“ ЕАД е налице положителна разлика, тя би представлявала данъчна основа за определяне на данък при източника към момента на вливането. Доколкото в конкретния случай пазарната цена на придобитите дялове в „.....“ ЕООД е в размер на 338 х.лв., а документално доказаната цена

на придобиване на акциите на „.....“ АД, Германия в „.....“ ЕАД е в размер на 900 х.лв., то не би се реализирала облагаема положителна разлика към момента на вливането.

Следва да се има предвид, че последващото разпореждане с дялове от капитала на „.....“ ЕООД, би подлежало на облагане по реда на чл.195 от ЗКПО в случай, че бъде реализирана положителна разлика между продажната цена на дяловете и тяхната документално доказана цена на придобиване.

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ
ЗА ПРИХОДИТЕ:

/КРАСИМИР СТЕФАНОВ/