



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА” СОФИЯ
1000 София, ул. „Аксаков” № 21, тел.: (02) 9859 3759, факс: (02) 9877046, ел.адрес: oui22_delov@ro22.nra.bg

Изх. № 20-00-40

18.02.2015 г.

ЗКПО – чл. 125, чл. 129, чл. 134

ЗДДС – чл. 10, ал. 1, т. 1, чл. 132

В дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” VVVV е постъпило Ваше писмено запитване, прието с вх. № 20-00-40/28.01.2015 г. относно прилагането на разпоредбите на *Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС)*.

В запитването е изложена следната фактическа обстановка:

Местно дружество – ЕООД е в процес на преобразуване чрез отделяне, което ще се реализира по реда на чл. 262в от *Търговския закон (ТЗ)*. При отделянето ще бъде учредено ново дружество, към което ще мине част от имуществото на преобразуващото се дружество.

Във връзка с изложената фактическа обстановка е поставен следният въпрос:

1. В случай, че преобразуващото се дружество има неразпределена печалба от 2011 г. насам, възможно ли е част от тази печалба да премине към новоучреденото дружество и каква е процедурата от гледна точка на данъчното законодателство ? Какви са задълженията на преобразуващото се и новоучреденото дружество съгласно ЗКПО?

2. Какви са задълженията на преобразуващото се и новоучреденото дружество съгласно ЗДДС, предвид обстоятелството, че преобразуващото се дружество има регистрация по ЗДДС?

Предвид изложената фактическа обстановка, въпросите и относимата към тях нормативна уредба, изразявам следното становище:

По първи въпрос /ЗКПО/:

Поради обстоятелството, че в запитването е обективизирано намерение за преобразуване на ЕООД по реда на чл. 262в от ТЗ под формата на отделяне чрез учредяване (на ново дружество), без да е изложена изчерпателно и точно



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА” СОФИЯ

фактическата обстановка, настоящото становище се базира на относимата правна уредба за 2015 г.

Съгласно чл. 262в, ал. 1 от ТЗ „при отделяне част от имуществото на едно търговско дружество (преобразуващо се дружество) преминава към едно или няколко дружества, които стават негови правоприменници за тази част от имуществото. Преобразуващото се дружество не се прекратява.”

Данъчното облагане при преобразуване на дружества се съдържа в част втора, глава деветнадесета от ЗКПО, в която са регламентирани съответно общите правила относно данъчното третиране при преобразуване на дружества и кооперации и прехвърляне на предприятие (раздел I) и специален режим на облагане при преобразуване (раздел II).

Съгласно чл. 125 от ЗКПО специалният (облекчен) режим на облагане при преобразуване 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. Данъчният закон въвежда допълнителен критерий – „обособена дейност”, чрез който дефинира „отделянето” като вид преобразуване за собствени цели. В разпоредбата на чл. 134 от ЗКПО е посочено, че „*обособена дейност е съвкупност от активи и пасиви на дружество, с които от организационна, функционална и финансова гледна точка може да се извършва самостоятелна стопанска дейност*”. Така в чл. 129 от закона е посочено, че „*отделяне е всяко преобразуване, за което едновременно са изпълнени следните условия:*

1. една или повече от обособените дейности на преобразуващото се дружество преминават към едно или повече съществуващи (приемащи) или новоучредени дружества, като преобразуващото се дружество не се прекратява и запазва поне една обособена дейност;

2. на акционерите или съдружниците в преобразуващото се дружество се издават акции или дялове от съществуващите или новоучредените дружества,



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА” СОФИЯ

пропорционално на притежаваните от тях акции или дялове в преобразуващото се дружество.”

В случай, че са налице кумулативно посочените характеристики в чл. 129 във връзка с чл. 134 от ЗКПО, то преобразуването чрез отделяне ще попадне в хипотезата на специфичния данъчен режим, чиято цел е отлагане на данъчното облагане.

За разлика от ТЗ, който използва понятието „имущество”, ЗКПО борави със счетоводните категории - активи и пасиви, които са стойностните изрази на правата и задълженията, включени в това имущество. За целите на счетоводното отчитане преобразуващото се дружество отписва прехвърлените активи и пасиви по техните балансови стойности за сметка на собствения капитал. Следва да се реши за сметка на кой елемент от собствения капитал трябва да стане отписването. Доколкото в конкретния случай преобразуващото се дружество е еднолично, липсва необходимост от намаляване на основния капитал, а отписването на прехвърлените активи и пасиви може да е за сметка на другите елементи на собствения капитал - резервите и/или неразпределената печалба.

В чл. 262з от ТЗ е регламентирано, че новоучреденото дружество съставя встъпителен баланс по балансовите стойности на получените активи и пасиви, респ. по техните справедливи стойности. Точното разпределение на правата и задълженията от имуществото на преобразуващото се дружество, които преминават към новоучреденото, са елемент от задължителното съдържание на плана за отделяне чрез учредяване (чл. 262ж, ал. 3, т. 1 от ТЗ). Преминаването на неразпределената печалба на преобразуващото се към новоучреденото дружество не подлежи на данъчна регулация за целите на ЗКПО. Активите и пасивите, предмет на преобразуването, които попадат в обхвата на специфичния режим на облагане, са посочени в разпоредбата на чл. 139 от ЗКПО, като третирането им за данъчни цели по категории са разписани в чл. 140 от закона. За активите и пасивите, резултатите от експлоатирането на които преди и след преобразуването участват при определяне на данъчния финансов резултат по ЗКПО, се изготвя справка от преобразуващото се дружество, която следва да съдържа посочената в



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА” СОФИЯ

чл. 141, ал. 1 информация за всеки актив и пасив към датата на преобразуването – вид и наименование, счетоводна стойност, данъчна временна разлика и резерв от последваща оценка (преоценъчен резерв). Копие от справката се предава на получаващото дружество и на органа по приходите в срок до края на месеца, следващ месеца на преобразуването (ал. 2, чл. 141 от ЗКПО). Това задължение е вменено и на получаващото дружество в случай, че активът или пасивът е признат съгласно счетоводното законодателство при получаващото дружество на стойност, различна от стойността му преди преобразуването, което е формирало данъчна временна разлика съгласно чл. 140, ал. 3 от закона, както и при последващо коригиране на стойностите им съгласно счетоводното законодателство. В първия случай получаващото дружество предава на органа по приходите копие от новата справка за активите и пасивите по чл. 139, т. 1 от ЗКПО ведно с годишната данъчна декларация (ГДД), а коригиращата справка – в срок до края на месеца, следващ този на настъпване на обстоятелствата, налагащи корекцията.

Придобитите данъчни амортизируеми активи по чл. 139, т. 1 от ЗКПО 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. Копие от данъчния амортизационен план на преобразуващото се дружество към момента на преобразуването се предава на органа по приходите заедно с копието от справката за всеки актив или пасив по чл. 139, т. 1 от с.з. Копие от справките и от данъчния амортизационен план се подават в ТД на НАП по регистрация на получаващото дружество на магнитен или оптичен носител, или по електронен път (чл. 141, ал. 6 от ЗКПО).

Следва да се има предвид, че съгласно чл. 113 от ЗКПО дата на преобразуване за данъчни цели е датата на вписване на преобразуването в търговския регистър. При избор на по-ранна дата на преобразуване за счетоводни цели по реда на чл. 263ж, ал. 2 от ТЗ всички действия на преобразуващото се дружество, извършени за сметка на новоучреденото от тази дата до датата на



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА” СОФИЯ

преобразуване за данъчни цели, се смятат за извършени за данъчни цели от преобразуващото се дружество, като в този случай всички счетоводни приходи и разходи, печалби и загуби, отчетени от новоучреденото дружество, се признават за данъчни цели при преобразуващото се дружество (чл. 122 от ЗКПО).

По втори въпрос /ЗДДС/:

Разпоредбата на чл. 10, ал. 1, т. 1 от ЗДДС регламентира, че при преобразуване на търговско дружество по реда на глава шестнадесета от Търговския закон не е налице доставка на стоки или услуги от преобразувания се към приобретателя. Лицето, към което преминава имуществото на преобразуващото се дружество, е правоприменик на всички права и задължения по ЗДДС във връзка с получените стоки и услуги, включително на правото на приспадане на данъчен кредит и на задължението за извършване на корекция на ползвания от преобразуващото се дружество данъчен кредит, съгласно чл. 10, ал. 2 от ЗДДС.

За приемащите и/или новоучредени дружества, които на основание чл. 10, ал. 1 от закона придобият стоки и услуги от регистрирано по ЗДДС лице ще възникне основание за задължителна регистрация, съгласно чл. 132, ал. 1 от ЗДДС. Регистрацията се извършва с подаване на заявление за регистрация в 14-дневен срок от вписване на преобразуването в търговския регистър. В чл. 132, ал. 3 от ЗДДС е посочено, че датата на регистрацията в случаите по чл. 132, ал. 1 от ЗДДС е датата на вписване на обстоятелството по чл. 10 в търговския регистър.



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА” СОФИЯ
