



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изх. № 26-Е-316

Дата: 26.02.2014 год.

ЗКПО, чл. 126, ал. 2;

ЗКПО, чл. 130;

ЗКПО, чл. 150, ал. 1 и 2.

Относно: данъчно третиране по реда на ЗКПО при прехвърляне на обособена дейност и последващо вливане

В Централно управление на Национална агенция за приходите е постъпило Ваше писмено запитване, заведено с вх. № 26-Е-316/10.12.2013 г., в което поставяте въпроси, свързани с прилагането на разпоредбите на ЗКПО по отношение на прехвърляне на обособена дейност и последващо вливане при следната фактическа обстановка:

..... ЕАД (А) притежава 100% от капитала на ЕАД (Б), което от своя страна притежава 100% от капитала на ЕАД (В). Двете дружества са придобити през 2013 г. от групата, чрез покупка на акциите на друго дружество – Г ЕАД, което към момента на покупката е притежавало 100% от акциите на Б, а на 14.10.2013 г. се е преобразувало чрез вливане в А.

Предметът на дейност на Б е експлоатация на хидротехнически съоръжения и дружеството притежава лиценз за производство на електрическа енергия.

Предметът на дейност на В е изграждане и строителство на хидротехнически съоръжения, които съоръжения към настоящия момент се отдават под наем на Б.

След като през 2013 г. групата е придобила Б и В, с цел оптимизиране на дейността и концентрирането ѝ в Б, е налице намерение за реструктуриране на дружествата в рамките на групата, което ще протече на два етапа. На първия етап В ще извърши непарична вноска в капитала на Б, като предмет на непаричната вноска ще е търговското предприятие на В като съвкупност от права, задължения и фактически отношения. На втория етап, в рамките до една година след непаричната вноска, В ще се преобразува чрез вливане по Търговския закон в Б.

При извършването на непаричната вноска от В в капитала на Б по реда на чл. 72 от ТЗ стойността на непаричната вноска, определена от трите вещи лица на Агенция по вписванията ще надхвърли балансовата стойност на активите и пасивите на В. При последващото вливане Б ще придобие собствени акции, които според ТЗ в определен срок, по-кратък от 1 година, ще следва да обезсили при намаляване на капитала.

Посочвате, че необходимостта от реструктуриране на два етапа е обусловена от следните няколко причини:

След придобиването на активите през януари 2013г. е направена вътрешна оценка в резултат, на която е установено, че активите на дружество В са с ниска балансова стойност. Анализът е показал, че в случай на извършване на апорт на активите на В в Б, след оценка на три вещи лица, назначени от Търговския регистър съгласно чл. 72 от ТЗ, активите могат да бъдат записани в баланса на Б на по-висока стойност. Тъй като дружество В не притежава други активи освен тези, които вече ще е апортирало, с оглед ефективното управление на

групата, дружеството ще бъде влято в Б. В резултат на тези действия ще се постигне по-ефективно управление на активи, обслужващи един и същ производствен процес. Изборът на последователността на двата етапа е обусловен от факта, че в случай само на вливане на В в Б, тъй като двете дружества са свързани лица, активите на В ще бъдат записани в баланса на Б по балансова стойност и няма да бъде постигнат ефекта на увеличаване на стойността им.

Във връзка с изложеното са поставени следните въпроси:

1. Какво е данъчното третиране за В на операцията по вливане на В в Б? Налице ли ще е облагане към момента на вливането на разликата между балансовата стойност на прехвърлената обособена дейност (активите и пасивите) и по-високата стойност на инвестицията в Б, придобита при прехвърлянето на обособената дейност?
2. Какво е данъчното третиране за Б на операцията по вливането на В в Б? Налице ли ще е облагане в В във връзка с придобитите собствени акции при вливането и последващото им обезсилване, и по реда на кои разпоредби?

Предвид така представената фактическа обстановка и с оглед относимата нормативна уредба, на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите изразявам следното становище по поставените от Вас въпроси:

1. По отношение на непаричната вноска:

При извършване от В на непаричната вноска в капитала на Б, с предмет търговското предприятие на В по смисъла на чл. 15 от ТЗ, е налице преобразуване по смисъла на чл. 130 от ЗКПО „прехвърляне на обособена дейност“ доколкото са изпълнени и изискванията на чл. 134 от същия закон, където е определено, 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.

В този случай за преобразуващото се дружество В и приемащото дружество Б ще бъдат приложими разпоредбите на Раздел II „Специфичен режим на облагане при преобразуване“ от глава деветнадесета на ЗКПО. Съгласно чл. 150, ал. 1 и 2 от ЗКПО възникналите счетоводни печалби или загуби при преобразуващото се дружество в резултат на прехвърляне на обособена дейност не се признават за данъчни цели в годината на отчитането им и формират данъчна временна разлика от последваща оценка. Данъчната временна разлика се смята за възникнала по отношение на новопридобитите акции или дялове и се признава за данъчни цели по общия ред на закона. Казано по друг начин положителната разликата между балансовата стойност на отписаните активи/пасиви и стойността на инвестицията ще формира данъчна временна разлика от последваща оценка по отношение на инвестицията, която ще се третира по реда чл. 150, ал. 1 и 2 от ЗКПО.

Прехвърлените с непаричната вноска активи и пасиви от В в Б, включително данъчните дълготрайни амортизируеми активи, следва да запазят данъчните си стойности в Б такива, каквито са били в В, каквото е изискването на чл.139-141 от ЗКПО.

2. По отношение на вливането:

Доколкото вливането на В в Б представлява преобразуване по смисъла на чл. 126, ал. 2 от ЗКПО, преобразуващото се дружество В и приемащото дружество Б прилагат разпоредбите на Раздел II „Специфичен режим на облагане при преобразуване“ от глава деветнадесета на ЗКПО. Както беше посочено по-горе, в условията на специфичния режим на облагане при преобразуване, капиталовите печалби, определени като разлика между реалната стойност на прехвърлените активи и пасиви и тяхната данъчна стойност не следва да водят до облагане при преобразуващото се и при приемащото дружество.

При условие, че и двата етапа на преобразуване попадат в обхват на специфичния режим на облагане при преобразуване и с оглед на това, че при прехвърлянето на обособената дейност от В в Б активите и пасивите, предмет на непаричната вноска, ще запазят данъчните си стойности в Б такива, каквито са били в В, то не са налице

предпоставки за облагане към момента на вливането или към последващия момент на обезсилване от Б на собствените акции.

Следва да се има предвид, че специфичният режим на облагане при преобразуване 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 обосноваост за предприето преобразуване или то прикрива разпореждане с активи.

**ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ:**

/СТОЯН МАРКОВ/