



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

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

Изх. № 24-39-123

Дата: 26.10.2015 год.

ЗКПО, чл. 129;
ЗКПО, чл. 134;
ЗКПО, чл. 151;
ЗДДФЛ, чл. 38, ал. 1, т. 2.

Относно: прилагане на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) при преобразуване на дружество чрез отделяне

В Централно управление на Национална агенция за приходите е постъпило Ваше писмено запитване, препратено по компетентност и заведено с вх. № 24-39-123 от 12.09.2015 г., в което е изложена следната фактическа обстановка:

„.....“ ООД е лицензиран оператор по наземно обслужване и притежава разрешение за откриване и управление на временен склад. Дружеството притежава дълготрайни материални активи – терминал на летище София, на който осъществява оперативната си дейност, както и офис в гр. София, кв. „...“, който отдава под наем.

Съдружниците са взели решение за преобразуване на търговското дружество чрез отделяне по смисъла на чл. 262в от Търговския закон (ТЗ). Планира се чрез отделяне от дружеството да се учреди ново, в което да се прехвърли имуществото – терминал на летище София и офис в кв. „.....“. Новоучреденото дружество ще има същите собственици, със същото съотношение на дяловете както в преобразуващото се дружество.

Целта на преобразуването е да се отдели оперативната дейност на преобразуващото се дружество от дейността, свързана с отдаване под наем на собствените имоти. Преобразуващото се дружество ще извършва дейностите, които е извършвало до момента и за които разполага с лицензи и разрешителни. Приемащото дружество ще отдава под наем на трети лица офиса и на преобразуващото се дружество – терминала на летище София, като наемът при втория случай ще бъде определен по пазарни цени, тъй като двете дружества са свързани лица.

Съгласно протокол на общото събрание на съдружниците в преобразуващото се дружество от 31.03.2015 г., се разпределя дивидент в размер на 472 291,98 лв. – пропорционално на дела на съдружниците в записания капитал на дружеството. Понастоящем неразпределената печалба на „.....“ ООД е в размер на 799 944,10 лв. съгласно приложено извлечение от хронология на счетоводна сметка „Неразпределена печалба“.

Отделянето ще бъде извършено по балансовата стойност на активите. В съответствие с чл. 263ж от ТЗ се предвижда за дата на преобразуване да бъде определена датата 31.08.2015 г. Към тази дата балансовата стойност на активите, които се отделят, е 782 070,01 лв.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

1. Попада ли така представената структура на преобразуване в хипотезата на чл. 134 от ЗКПО като обособена дейност?

2. Приложим ли е в случая специфичният режим на облагане при преобразуване по глава деветнадесета, раздел II от ЗКПО?

3. При отделяне по смисъла на чл. 129 от ЗКПО преобразуващото се дружество има ли задължение да третира отделените активи и пасиви като реализирани по пазарни цени при отписването им?

4. С оглед прилагане на чл. 151 от ЗКПО може ли да се приеме, че при предстоящото преобразуване липсва икономическа изгода или прикрива разпореждане с активи?

5. Тъй като ще бъде прехвърлена неразпределена печалба, задължено ли е преобразуващото се дружество при отделянето да удържи и внесе окончателен данък върху дивидента по чл. 38, ал. 1, т. 2, буква „а“ от ЗДДФЛ, който би бил изплатен в полза на физическото лице.

6. При отделянето формира ли се облагаем доход в полза на физическото лице – съдружник, за който да се дължи данък по ЗДДФЛ?

7. В случай на разпределяне на дивидент от преобразуващото се дружество и прехвърляне на задължението за изплащане на дивидент в пасива на приемащото дружество, ще се счита ли, че съответната структура на преобразуване попада под хипотезата на чл. 134 от ЗКПО като обособена дейност?

Предвид описаната фактическа ситуация и съобразявайки относимата нормативна уредба, Ви уведомявам следното:

На основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП), изпълнителният директор на НАП, организира разясняване на данъчното и осигурителното законодателство в рамките на функциите и правомощията на агенцията чрез издаване на брошура, бюлетин или по друг подходящ начин. Голяма част от запитването Ви е насочена към проучване становището на НАП относно данъчните ефекти при предстоящото преобразуване на дружеството и в този смисъл има характеристиките на искане за правна консултация, което е извън правомощията на изпълнителния директор на НАП. В тази връзка, Ви уведомявам, че изразявам само принципно становище въз основа на изложената в запитването фактическа обстановка. Възможно е други факти и обстоятелства, които могат да бъдат уточнени единствено в рамките на производство по извършване на проверка или ревизия по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), да дават основание за данъчно третиране, различно от изложеното по-долу:

1. Относно въпросите, свързани с прилагането на ЗКПО:

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 правоприменици за тази част от имуществото. Преобразуващото се дружество не се прекратява. Дружествата, към които преминава частта от имуществото на преобразуващото се дружество, могат да бъдат съществуващи дружества при отделяне чрез придобиване, новоучредени дружества при отделяне чрез учредяване или съществуващи и новоучредени дружества, едновременно (чл. 262в, ал. 2 от ТЗ), като в изложената фактическа обстановка е посочено отделяне чрез учредяване. При тази форма на отделяне в чл. 263з, ал. 2 от ТЗ е регламентирано, че новоучреденото дружество съставя встъпителен баланс по балансовите стойности на получените активи и пасиви, респективно по техните справедливи стойности. Точното разпределение на правата и задълженията от имуществото на преобразуващото се дружество, които преминават към новоучреденото, както и критерия за това разпределение, са елемент от задължителното съдържание на плана за отделяне чрез учредяване (чл. 262ж, ал. 3 от ТЗ).

В глава деветнадесета „Преобразуване на дружества и кооперации и прехвърляне на предприятие“ от ЗКПО са регламентирани две основни направления – общ режим (раздел I) и специфичен /облекчен/ режим на облагане при преобразуване (раздел II).

Съгласно чл. 125 от ЗКПО специфичният 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 същия закон, в които участват местни дружества и/или дружества от друга държава – членка на Европейския съюз.

Отделяне по смисъла на чл. 129 от ЗКПО е всяко преобразуване, за което едновременно са изпълнени следните условия:

1. една или повече от обособените дейности на преобразуващо 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, пропорционално на притежаваните от тях акции или дялове в преобразуващото се дружество.

Разпоредбата на чл. 134 от ЗКПО дефинира понятието „обособена дейност“ като съвкупност от активи и пасиви на дружество, с които от организационна, функционална и финансова гледна точка може да се извършва самостоятелна стопанска дейност, т.е. достатъчно е с отделените активи и пасиви да може да се осъществява самостоятелно дейност, без да има изискване и при преобразуващото се дружество, и при получаващото дружество да е обособена и самостоятелно функционираща стопанска дейност с тях.

При отделянето съответните отделени активи следва да са съпътствани от съпоставимите им пасиви, за да могат да бъдат разглеждани като съвкупност от активи и пасиви. Едва на следващо място следва да се прецени доколко с тази съвкупност от активи и пасиви може да се извършва самостоятелна стопанска дейност.

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. Видно е, че в случая е прието това да стане за сметка на неразпределената печалба, която е елемент на собствения капитал.

В този смисъл неразпределената печалба, като част от пасивите на преобразуващото се дружество, също може да бъде обект на разпределение при преобразуването чрез отделяне, като ЗКПО не предвижда данъчна регулация в този случай. По отношение на взетото преди преобразуването решение за разпределение на дивидент и прехвърляне на задължението за изплащане на същия в пасива на приемащото дружество, е необходимо да се изследва наличието на икономическа обосновааност на подобен подход, доколкото получаващото дружество поема едно чуждо задължение, а именно изплащане на дивидент, разпределен от друго свързано с него лице.

По отношение на активите и пасивите, предмет на преобразуването, се прилагат разпоредбите на чл. 138, чл. 139, т. 1, чл. 140 и чл. 141 от ЗКПО.

За данъчни цели се изисква определяне на пазарна цена на актива или пасива, предмет на преобразуване, само в случаите по чл. 114 и чл. 115 от ЗКПО, когато е налице последен данъчен период при прекратяване на преобразуващо се дружество. По аргумент на противното, когато преобразуващото се дружество не се прекратява (каквото е случаят на преобразуване чрез отделяне), същото няма задължение да

третира отделените активи и пасиви като реализирани по пазарни цени при отписването им.

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 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).

Предвид разпоредбите на чл. 114, чл. 115 и чл. 117 от ЗКПО, тъй като при „отделяне“ преобразуващото се дружество не се прекратява, то следва да определи данъчен финансов резултат на база счетоводния финансов резултат за цялата година на преобразуването, независимо от това по смисъла на кой раздел от глава деветнадесета на ЗКПО е осъществено самото преобразуване на дружеството.

Нормата на чл. 151 от ЗКПО е особен регламент на хипотеза за отклонение от данъчно облагане, който се съдържа в глава деветнадесета, раздел II „Специфичен режим за облагане при преобразуване на дружества“. Според посочената разпоредба смята се, че е налице отклонение от данъчно облагане и когато липсва икономическа обосновааност за предприетото преобразуване или то прикрива разпореждането с активи. Преценка за наличието или липсата на такива обстоятелства може да бъде направена единствено в рамките на производство по извършване на проверка или ревизия по реда на ДОПК.

2. Относно въпросите, свързани с прилагането на ЗДДФЛ:

Съгласно чл. 38, ал. 1, т. 2 от ЗДДФЛ с окончателен данък се облагат облагаемите доходи от дивиденди и ликвидационни дялове в полза на:

- местно или чуждестранно физическо лице от източник в България;
- местно физическо лице от източник в чужбина.

Окончателният данък за доходите от дивиденди се определя върху брутната сума, определена с решението за разпределяне на дивидент (чл. 38, ал. 2 от ЗДДФЛ). На основание чл. 46, ал. 3 от ЗДДФЛ ставката на данъка за доходите от дивиденди е 5 на сто, като според чл. 65, ал. 2 от същия закон данъкът се удържа и внася от предприятието – платец на дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е взето решението за разпределяне на дивидент. В тази връзка следва да се има предвид, че на основание § 1, т. 5 от ДР на ЗДДФЛ за целите на този закон, „дивидент“ е:

- ✓ доход от акции;
- ✓ доход от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества и от други права, третирани като доходи от акции;
- ✓ скрито разпределение на печалбата.

При прехвърлянето на неразпределената печалба на преобразуващото се дружество към новоучреденото дружество не може да се каже, че физическото лице реализира доход от дивидент по смисъла на цитираната разпоредба.

На основание чл. 38, ал. 5 от ЗДДФЛ, с окончателен данък се облагат облагаемите доходи, придобити от замяна на акции и дялове във връзка с преобразуване на дружества по глава деветнадесета, раздел II от ЗКПО:

- ✓ от местни физически лица при замяната на акции и дялове в местни търговски дружества за акции и дялове в местни търговски дружества или в търговски дружества в чужбина;

- ✓ от местни физически лица при замяната на акции и дялове в търговски дружества в чужбина за акции и дялове в търговски дружества в чужбина или в местни търговски дружества;
- ✓ от чуждестранни физически лица при замяната на акции и дялове в местни търговски дружества за акции и дялове в местни търговски дружества или в търговски дружества в чужбина.

В съответствие с нормата на чл. 129, т. 2 от ЗКПО при преобразуване на дружества чрез отделяне на акционерите или съдружниците в преобразуващото се дружество се издават акции или дялове от съществуващите или новоучредените дружества, пропорционално на притежаваните от тях акции или дялове в преобразуващото се дружество. В тези случаи за физическите лица не възниква доход, подлежащ на облагане с окончателен данък по реда на чл. 38, ал. 5 от ЗДДФЛ, тъй като акциите и дяловете в новоучреденото дружество не се придобиват чрез замяна на акции и дялове в преобразуващото се дружество.

Следва да имате предвид, че на основание чл. 77 от ЗДДФЛ при определяне на задълженията на лицата по този закон в случаите на сделки между свързани лица, на сделки, сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане и прилагане на пазарни цени, трансфери, свързани с определена база, както и за лихви по финансов лизинг, се прилагат съответно разпоредбите за предотвратяване на отклонението от данъчно облагане от ЗКПО.

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

/ГАЛЯ ДИМИТРОВА/