

ЗКПО – чл. 129

ЗКПО – чл. 141, ал. 1

ЗДДС – чл. 10, ал. 1, т. 1

ЗДДС – чл. 80, ал. ал. 1, т. 1

ЗДДФЛ – чл. 33, ал. 3

ЗДДФЛ – чл. 11, ал. 2

В дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” е постъпило Ваше писмено запитване, прието с вх. № 53-04-427/...2015 г. във връзка с прилагането на разпоредбите на **Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) и Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ).**

В запитването е изложена следната фактическа обстановка:

„Л П-КОМЕРС“ ООД е учредено през 199X г., регистрирано по ЗДДС лице, с активи към ...2015 г. на стойност 422 х.лв., в т.ч. ДМА – 139 х.лв., стоки – 7 х.лв., пари и вземания – 276 х.лв. Дейността на дружеството е смяна на масла и филтри и диагностика на автомобили, търговия с аксесоари и отдаване под наем на част от недвижимите имоти на дружеството.

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 на база разделителен протокол да се прехвърлят активи, равняващи се на дяловото участие на единия съдружник. Новоучреденото дружество ще е със същата структура на собствеността – двама съдружника с по 50% дялово участие.

След приключване на процедурата по разделянето всеки съдружник ще изкупи дяловете на другия съдружник от дружеството, което иска да задържи.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

1. Какви са последиците за преобразуващото се дружество по ЗКПО, в т.ч. какви декларации следва да се подадат и как следва да се отразят прехвърлените активи и пасиви в новосъздаденото дружество?

2. Какви са последиците за новосъздаденото дружество по ЗКПО, в т.ч. задължения за данъчни декларации и отразяване на получените активи и пасиви?

3. Какви са последиците по ЗДДС за преобразуващото се дружество, вкл. за отделените недвижими имоти, отражението в месечните и годишната справка-декларация?

4. Какви са последиците по ЗДДС за новосъздаденото дружество, вкл. за получените имоти?

5. Какви декларации следва да подадат съдружниците по ЗДДФЛ след

извършване на преобразуването, ще дължат ли данък и на каква данъчна основа трябва да бъде изчислен?

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

Относно въпросите, свързани с прилагането на ЗКПО:

Данъчното третиране при преобразуване на дружества се съдържа в глава деветнадесета, част втора на ЗКПО, където са регламентирани две основни направления – общ режим (раздел I) и специфичен /облекчен/ режим на облагане при преобразуване (раздел II).

Разпоредбите в раздел I се прилагат за преобразуване на дружества по смисъла на ТЗ. 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.

В този случай преобразуващото се дружество не следва да прилага изискванията на чл. 115 и чл. 117 от ЗКПО - данъчно облагане за последния данъчен период и деклариране и внасяне на данък за този период. Основание за това данъчно третиране се съдържа в разпоредбата на чл. 114 от ЗКПО, където определението за „последен данъчен период“ се отнася само **при прекратяване на преобразуващото се дружество**.

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 с.з., 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.

В случай, че са налице кумулативно посочените условия в чл. 129 във връзка с чл. 134 от ЗКПО, преобразуването чрез отделяне ще попадне в хипотезата на специфичния режим на облагане при преобразуване, чиято цел е отлагане на данъчното облагане. 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 целите на счетоводното отчитане преобразуващото се дружество отписва прехвърлените активи и пасиви по техните балансови стойности за сметка на собствения капитал.

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, са елемент от задължителното съдържание на плана за отделяне чрез учредяване (чл. 262ж, ал. 3, т. 1 от ТЗ). Активите и пасивите, предмет на преобразуването, които попадат в обхвата на специфичния режим на облагане, са посочени в разпоредбата на чл. 139 от ЗКПО. Съгласно ал. 6 на чл. 140 от ЗКПО за активите и пасивите, резултатите от експлоатирането на които преди и след преобразуването участват при определяне на данъчния финансов резултат (чл. 139, ал. 1 от ЗКПО), се изготвя справка по реда на чл. 141 от преобразуващото се дружество. Справката няма утвърдена форма, но задължително следва да съдържа посочената в 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 (чл. 141, ал. 2 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 заедно с годишната данъчна декларация (ГДД по чл. 92 от ЗКПО), а коригиращата справка – в срок до края на месеца, следващ този на настъпване на обстоятелствата, налагащи корекцията.

По отношение на отписаните данъчни амортизируеми активи от данъчния амортизационен план, преобразуващото се дружество следва да приложи разпоредбите на чл. 54, чл. 60 и чл. 66 от ЗКПО при формиране на данъчния финансов резултат за годината на преобразуването. В случая следва да бъдат съобразени изключенията, визирани в ал. 3 на чл. 66 от ЗКПО, където е регламентирано, че алинеи 1 и 2 от същия член (увеличение със счетоводната

балансова стойност и намаление с данъчната стойност на отписания актив) не се прилагат:

- При отписване на актив за сметка на собствения капитал, когато данъчната стойност превишава счетоводната балансова стойност на актива (чл. 66, ал. 3, т. 2);
- При преобразуване на дружества и при преустройство на кооперации по глава деветнадесета, раздели II и III (чл. 66, ал. 3, т. 4).

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 копие 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 регистрацията 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 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).

Относно данъчните декларации по ЗКПО, тъй като 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.

Относно въпросите, свързани с прилагането на ЗДДС:

Данъчното облагане при преобразуване на дружества се съдържа в част първа на ЗДДС. Общият данъчен режим за третиране на преобразуването е въведен с разпоредбата на чл. 10, ал. 1 от ЗДДС.

Съгласно разпоредбата на чл. 10, ал. 1, т. 1 от ЗДДС преобразуванията на търговски дружества по реда на глава шестнадесета от ТЗ се определят като търговски сделки, които не се третират като доставка по смисъла на ЗДДС.

В разпоредбата на чл. 261, ал. 1 от ТЗ изчерпателно са изброени формите, под които може да се осъществи преобразуването на търговски дружества. Търговските дружества могат да се преобразуват чрез вливане, сливане, разделяне, **отделяне** и отделяне на еднолично търговско дружество, както и чрез промяна на правната форма (чл. 261 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. След датата на преобразуване двете или повече дружества продължават да съществуват самостоятелно.

Предвид изложеното и при положение, че преобразуването бъде извършено по реда на глава шестнадесета от Търговския закон, то за преобразуващото се дружество ще е налице изпълнение на конкретния фактически състав на разпоредбата на чл. 10, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и по отношение на прехвърлените в резултат на преобразуването стоки и/или услуги няма да бъде налице доставка по смисъла на закона. Това от своя страна означава, че за прехвърлените в резултата на преобразуването стоки и/или услуги не възниква задължение за издаване на фактура и съответно начисляване на данък върху добавената стойност. независимо от обстоятелството, че от страна на преобразуващото се дружество няма да бъде начисляван данък върху добавената стойност, за същото не възниква и задължение за извършване на корекция на ползван данъчен кредит за закупените стоки и/или услуги, които ще бъдат прехвърлени на новоучреденото дружество (чл. 80, ал.1, т.1 от ЗДДС).

За новоучреденото дружество, което на основание чл.10, ал.1 от закона ще придобие стоки и услуги от регистрирано по ЗДДС лице ще възникне основание за задължителна регистрация, съгласно чл.132, ал.1 от ЗДДС. Регистрацията по ЗДДС 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.

По отношение на получените по силата на преобразуването стоки и / или услуги, по силата на чл.10, ал.2 от ЗДДС, новоучреденото дружество става правоприменник на всички права и задължения по този закон по отношение на тези стоки и/ или услуги, включително правото на приспадане на данъчен кредит (ако преобразуващото се дружество не е упражнило това право – чл.60 от *Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС)*) и на задълженията за извършване на корекция на ползвания от преобразуващото се дружество данъчен кредит.

Относно въпросите, свързани с прилагането на ЗДДФЛ:

За доходите на местно физическо лице от продажба, замяна или друго възмездно прехвърляне на дружествени дялове се прилагат нормите на чл. 33, ал. 3 и 4 от ЗДДФЛ.

На основание чл. 33, ал. 3 от ЗДДФЛ, облагаемият доход от продажба или замяна на акции, **дялове**, компенсаторни инструменти, инвестиционни бонове и други финансови активи, както и от търговия с чуждестранна валута се определя като сумата от реализираните през годината печалби, определени за всяка конкретна сделка, се намали със сумата от реализираните през годината загуби, определени за всяка конкретна сделка. Реализираната печалба/загуба за всяка сделка се определя, като продажната цена се намалява с цената на придобиване на финансовия актив (чл. 33, ал. 4 от ЗДДФЛ).

Предвид нормата на чл. 33, ал. 5 от ЗДДФЛ, продажната цена включва всичко придобито от лицето във връзка с продажбата/замяната, включително възнаграждение, различно от пари. При определянето на цената на придобиване, следва да се съобрази нормата на чл. 33, ал. 6 от ЗДДФЛ. Предвид на това, в зависимост от начина на придобиването им, за въпросните дялове цената на придобиване може да бъде:

- документално доказаната цена на придобиване на акциите или дяловете в преобразуващото се дружество;

- документално доказаната цена на придобиване на акциите или дяловете в преобразуващото се дружество, увеличена с документално доказаното доплащане, дължимо от физическото лице – в случаите, когато това имущество е придобито при замяна с доплащане;

- нула – когато няма документално доказана цена на придобиване, включително когато акциите и дяловете са придобити по дарение или са получени при разпределение на печалба или друг източник на собствен капитал, или

- документално доказаното доплащане, дължимо от физическото лице, когато акциите или дяловете са придобити при замяна с доплащане и нямат документално доказана цена на придобиване;

- частта от непаричната вноска, вписана в учредителния договор, в дружествения договор или в устава на търговско дружество, съответстваща на заменените акции и дялове – в случай че същите са придобити в резултат от направени непарични вноски в търговското дружество, когато вноската има за предмет имущество, доходите от продажбата или замяната на което са необлагаеми по смисъла на чл. 13, ал. 1 от ЗДДФЛ към датата на вписване на вноската в търговския регистър (чл. 33, ал. 6, т. 5 от ЗДДФЛ);

- документално доказаната цена на придобиване на имуществото - предмет на непарична вноска в търговско дружество - в случаите на продажба или замяна на акции и дялове, получени за направени непарични вноски в търговско дружество, с изключение на случаите по чл. 33, ал. 6, т. 5 от ЗДДФЛ;

- пазарната цена на акциите и дяловете, в случай че същите са придобити при замяна;

- документално доказаната цена на придобиване на акциите и дяловете, актуализирана до 1997 г. включително с общия индекс на потребителските цени, обявен от Националния статистически институт, когато същите са придобити преди 1 януари 1998 г.

При продажба на дялове по чл. 33, ал. 3 от ЗДДФЛ доходът се смята за придобит към датата на прехвърлянето (чл. 11, ал. 2 от ЗДДФЛ).

На основание чл. 50, ал. 1, т. 1 във връзка с чл. 14, ал. 1 от ЗДДФЛ, облагаемите доходи от дялове, придобити от местни физически лица, се декларират в годишната данъчна декларация и подлежат на облагане с данък върху общата годишна данъчна основа. Тези доходи се декларират в Приложение 5 на годишната данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ.

Настоящото становище е принципно и е въз основа на изложената в запитването фактическа обстановка. В случаите, когато в производство,

възложено по реда на *Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)* се установи фактическа обстановка различна от посочената, Вие не може да се позовавате на разпоредбата на чл. 17, ал. 3 от ДОПК.