КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК ПРЕОБРАЗУВАНЕ НА ДРУЖЕСТВА. СПЕЦИФИЧЕН РЕЖИМ – ДАНЪЧНИ ПОСЛЕДИЦИ

I. КАТЕГОРИИ АКТИВИ И ПАСИВИ – ПРЕДМЕТ НА ПРЕОБРАЗУВАНЕ (чл. 139 от ЗКПО)

1.1. активи и пасиви, резултатите от експлоатирането на които преди и след преобразуването участват при определяне на данъчния финансов резултат по ЗКПО (чл. 139, т. 1). За тези активи и пасиви се изготвя **справка** по реда на чл. 141 от ЗКПО със следното съдържание:

СПРАВКА

Вид и наименование на актива/пасива	Счетоводна стойност	Данъчна временна разлика	Резерв от последваща оценка (преоценъчен резерв)
1	2	3	4

В справката се посочват данни, които идентифицират преобразуващите се и получаващите дружества, както и датата на преобразуването и съдебното решение за вписването му.

Копие от справката се предава на получаващите дружества и на органа по приходите в срок до края на месеца, следващ месеца на преобразуването.

1.2. активи и пасиви, резултатите от експлоатирането на които преди преобразуването са участвали и в резултат на преобразуването престават да участват при определяне на данъчния финансов резултат по ЗКПО (чл. 139, т. 2);

1.3. активи и пасиви, резултатите от експлоатирането на които преди преобразуването не са участвали и в резултат на преобразуването участват при определяне на данъчния финансов резултат по ЗКПО (чл. 139, т. 3);

При преобразуването всички права и задължения, произтичащи от действия, извършени от преобразуващите се дружества за текущия и предходни периоди по отношение на прехвърлените активи и пасиви по чл. 139, т. 1, включително преобразуванията при определяне на данъчния финансов резултат, преминават към получаващите дружества.

II. ДАНЪЧНИ ПОСЛЕДИЦИ ПРИ ПРЕОБРАЗУВАЩОТО СЕ ДРУЖЕСТВО

2.1. Данъчни последици, свързани с прехвърлени активи и пасиви по чл. 139, т.1:

- Счетоводните печалби и загуби, възникнали при отписване на активи и пасиви по чл. 139, ал. 1 от ЗКПО в резултат на преобразуването не се признават за данъчни цели.

Това означава, че разликата между пазарната стойност на прехвърлените активи/пасиви и тяхната данъчна стойност **не се облага**.

- Всички данъчни временни разлики, свързани с прехвърлените активи/пасиви и възникнали преди преобразуването не се обръщат (признават) към момента на преобразуването и се считат за възникнали при получаващите дружества /чл. 140, ал. 2 от ЗКПО/.
- Резервът от последваща оценка /преоценъчният резерв/ за активи , резултатите от експлоатирането на които преди и след преобразуването участват при определяне на данъчния финансов резултат по този закон /по чл. 139, т. 1 от ЗКПО/ и тези активи не са данъчни амортизируеми активи, се прехвърля от преобразуващото се дружество и се смята за възникнал при получаващото дружество. Преобразуващото дружество не прилага чл. 45 от ЗКПО *(увеличение на счетоводния финансов резултат с резерв от последваща оценка на неамортизируеми активи),* т.е преобразуващото дружество не увеличава счетоводния финансов резултат със стойността на отписания преоценъчен резерв при отписването на активите, които не са данъчни амортизируеми активи.
- Специално данъчно третиране при прехвърляне на обособена дейност (чл. 150 от ЗКПО):

Възникналите счетоводни печалби или загуби при преобразуващо 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,

която се смята за възникнала по отношение на новопридобитите акции или дялове и се признава за данъчни цели по общия ред на закона.

Когато акциите или дяловете са държани от преобразуващото се дружество непрекъснато за срок **не по-кратък от 5 години**, данъчната временна разлика не се признава за данъчни цели към момента на преобразуването и през следващите години.

2.2. Данъчни последици, свързани с прехвърлени активи и пасиви по чл. 139, т.2:

- На основание чл. 142, ал. 1 възникналите счетоводни печалби или загуби при отписване на активи и пасиви по чл. 139, т. 2, свързани с място на стопанска дейност на местно дружество в друга държава - членка на Европейския съюз, не се признават за данъчни цели. Данъчните временни разлики, които са свързани с тези активи и пасиви, не се признават за данъчни цели към момента на преобразуването и през следващите години (чл. 142, ал. 2).

Изключение за случаите извън ал. 1 на чл. 142:

- За данъчни цели наличните към момента на преобразуването активи и пасиви по чл. 139, т. 2, се смятат за реализирани по пазарни цени и се отписват.
- При определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се увеличава с печалбата и се намалява със загубата, получена като разлика между пазарната цена на актива или пасива и счетоводната му стойност към датата на преобразуването. Свързаните с актива или пасива данъчни временни разлики се признават през последния данъчен период по общия ред на закона. При определяне на данъчния финансов резултат се прилага чл. 66, ал. 1 и 2 *(преобразуване на счетоводния финансов резултат при отписване на данъчни амортизируеми активи)*.

2.3. Данъчни последици, свързани с прехвърлени активи и пасиви по чл. 139, т.3:

- Няма данъчни последици за преобразуващите се дружества.

III. ДАНЪЧНИ ПОСЛЕДИЦИ ПРИ ПОЛУЧАВАЩИТЕ ДРУЖЕСТВА

3.1. Данъчни последици, свързани с прехвърлени активи и пасиви по чл. 139, т.1:

- Данъчните временни разлики, които са свързани с активи и пасиви по чл. 139, т. 1 от ЗКПО, възникнали при преобразуващите се дружества преди преобразуването се считат за възникнали при получаващите дружества.
- Съгласно чл. 140, ал. 3 от ЗКПО *(виж по-долу изключенията от прилагане на тази разпоредба)*, когато актив или пасив е признат съгласно счетоводното законодателство при получаващото дружество на стойност, различна от стойността му преди преобразуването, разликата между двете стойности формира данъчна временна разлика от последваща оценка или с нея се коригира горепосочената данъчна временна разлика. В този случай **съгласно чл. 141, ал. 3 се изготвя нова справка** от получаващото дружество и копие от нея се предава на органа по приходите заедно с годишната данъчна декларация. Справката съдържа следната информация за всеки актив или пасив:

СПРАВКА

Вид и наименование на актива/пасива	Счетоводна стойност	Данъчна вр.разлика преди преобразуването	Данъчна вр.разлика след преобразуването	Резерв от последваща оценка (преоценъчен резерв)
1	2	3	4	5

В справката се посочват данни, които идентифицират преобразуващите се и получаващите дружества, както и датата на преобразуването и съдебното решение за вписването му.

Когато след подаване на посочената справка в резултат на преобразуването се извършат корекции съгласно счетоводното законодателство в стойностите на активите и пасивите, **получаващото дружество изготвя коригираща справка**. Коригиращата справка се предава на органа по приходите в срок до края на месеца, следващ месеца на настъпване на обстоятелствата, налагащи корекцията.

КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК ПРЕОБРАЗУВАНЕ НА ДРУЖЕСТВА. СПЕЦИФИЧЕН РЕЖИМ – ДАНЪЧНИ ПОСЛЕДИЦИ

- Съгласно чл. 140, ал. 4 от ЗКПО резервът от последваща оценка за активи по чл. 139, т. 1, които не са данъчни амортизируеми активи се прехвърля от преобразуващото се дружество и се смята за възникнал при получаващото дружество. Когато прехвърленият резерв от последваща оценка (преоценъчен резерв) по изречение първо не е отчетен счетоводно при получаващото дружество, в годината на отписване на съответния актив, с който е свързан резервът, се увеличава счетоводният финансов резултат с размера на резерва, когато резервът е положителна величина, съответно се намалява счетоводният финансов резултат, когато резервът е отрицателна величина.

Забележка: Този ред не се прилага за създадения резерв от последващи оценки на финансови активи и пасиви на финансовите институции, когато счетоводният финансов резултат е бил преобразуван по реда на чл. 97 *(виж Фиш II.IX.1)* с печалбите и загубите от тези последващи оценки. Този резерв не се посочва в справките по чл. 141.

- Данъчните амортизируеми активи се завеждат в данъчния амортизационен план/ДАП/ по стойности, равни на стойностите им в ДАП на преобразуващото се дружество. Копие от данъчния амортизационен план на преобразуващото се дружество към момента на преобразуването се предава на органа по приходите заедно с копието от справката по чл. 140, ал. 6 (тази справка е посочена в т. I по-горе).

- Когато в резултат на преобразуването получаващото дружество признае съгласно счетоводното законодателство активи или пасиви, които не са били признати при преобразуващото се дружество, счетоводно отчетените приходи и разходи след преобразуването по повод на тези активи и пасиви не се признават за данъчни цели. Когато активите по изречение първо са амортизируеми за счетоводни цели, същите не се завеждат в данъчния амортизационен план на получаващото дружество и за тях не се начисляват данъчни амортизации. Възникналата счетоводна печалба при получаващото дружество в резултат на преобразуването, съответно счетоводно признатите приходи по повод на възникнала отрицателна репутация, не се признават за данъчни цели. (чл. 140, ал. 7)

Например: Да приемем, че преобразуващото се дружество е избрало праг на същественост за признаване на дълготрайни активи в размер на 600 лв. (300 евро), а получаващото дружество прилага праг в размер на 500 лв. (250 евро). В този случай

активи на стойност например 550 лв. (280 евро) напълно обосновано са изписвани като разход от преобразуващото се дружество. Следователно, ако те бъдат включени в ДАП на получаващото дружество, ще намалят повторно данъчната печалба.

- Според ал. 8 на чл. 140 *(виж по-долу изключенията от прилагане на тази разпоредба)*, когато актив на преобразуващото се дружество не е признат съгласно счетоводното законодателство при получаващото дружество, със сумата на този актив се намалява счетоводният финансов резултат при определяне на данъчния финансов резултат на получаващото дружество за годината на преобразуването. Когато пасив на преобразуващото се дружество не е признат съгласно счетоводното законодателство при получаващото дружество, със сумата на този пасив се увеличава счетоводният финансов резултат при определяне на данъчния финансов резултат на получаващото дружество за годината на преобразуването. Данъчните временни разлики, възникнали преди преобразуването, които са свързани с актив или пасив по изречение първо или второ, се признават при получаващото дружество през годината на преобразуването по общия ред на закона. (Тази хипотеза е обратна на разгледаната в ал. 7 на чл. 140).

- Предвид промените, свързани с механизма на определяне на авансовите вноски, в сила от 01.01.2013 г, от разпоредбата на чл. 140, ал. 8 е отпаднал текста за непризнаване на актив/пасив при получаващото дружество „*включително при определяне на тримесечните авансови вноски”*.

Внимание! На основание чл. 141, ал. 6 от ЗКПО копията от справките, описани по-горе, и от данъчния амортизационен план по чл. 140 ,ал. 5 се подават в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по регистрация на получаващите дружества **на магнитен или оптичен носител, или по електронен път.**

ИЗКЛЮЧЕНИЯ:

Алинеи 3, 6 и 8 на чл. 140 не се прилагат за:

1. данъчни амортизируеми активи;
2. активи и пасиви по отсрочени данъци;
3. репутацията, когато отчетените във връзка с нея счетоводни приходи и разходи не се признават за данъчни цели;
4. суми, които за преобразуващото се дружество са активи, а за получаващото дружество - пасиви;
5. суми, които за преобразуващото се дружество са пасиви, а за получаващото дружество - активи;
6. акции или дялове на получаващото дружество, притежавани от преобразуващото се дружество;
7. изкупени собствени акции от преобразуващото се дружество;
8. записан, но невнесен капитал на преобразуващото се дружество;
9. активи и пасиви по чл. 139, т. 2.

Забележка: Тези изключения имат своята логика в обстоятелството, че това са обекти, чието счетоводно отчитане не би могло да повлияе върху данъчния финансов резултат. Това се дължи или на изрични разпоредби на ЗКПО, например тези за данъчните амортизации, отсрочените данъци, репутацията. В случаите по т. 5-8 става въпрос за насрещни вземания и задължения на преобразуващото се и приемащото дружество, които се погасяват в момента на преобразуването поради сливането на кредитор и длъжник. Т. 9 се отнася за активи и

3.2. Данъчни последици, свързани с прехвърлени активи и пасиви по чл. 139, т. 2:

- Няма данъчни последици за получаващите дружества.

3.3. Данъчни последици, свързани с прехвърлени активи и пасиви по чл. 139, т.3:

- Съгласно чл. 143, ал. 1от ЗКПО активите и пасивите се оценяват за данъчни цели при получаващите дружества по стойността им, определена съгласно националното счетоводно законодателство.
- Данъчните амортизируеми активи се завеждат в данъчния амортизационен план по общия ред на закона (чл. 143, ал. 2).

3.4. Пренасяне на данъчни загуби:

Данъчни загуби, формирани от преобразуващото се дружество не могат да се приспадат от получаващото дружество (чл. 144, ал. 1 от ЗКПО).

Изключение: В случаите на вливане или сливане, в резултат на което възниква място на стопанска дейност в страната на дружество от друга държава-членка на ЕС, и това дружество не е имало преди преобразуването място на стопанска дейност в страната.

3.5. Регулиране на слабата капитализация и прилагане на правилото за ограничаване приспадането на лихви

Непризнатите разходи за лихви и/или непризнатото превишение на разходи по заеми при прилагане на режима на слабата капитализация, съответно на правилото за ограничаване приспадането на лихви от преобразуващите се дружества **не се признават за данъчни цели при получаващите дружества** (чл. 146, ал. 1 от ЗКПО).

Изключение: Цитираният принцип не се прилага в случаите на вливане и сливане, в резултат на което възниква място на стопанска дейност в страната на дружество от друга държава-членка на ЕС, и това дружество не е имало преди преобразуването място на стопанска дейност в страната (чл. 146, ал. 2 от ЗКПО).

3.6. Отписване на дял

- Не се признават за данъчни цели при получаващото дружество печалбите и загубите, възникнали по повод отписване на дял от капитала на преобразуващото се дружество /чл. 148, ал. 1 от ЗКПО/ ;

- Тези доходи не подлежат на облагане с данък при източника /чл. 148, ал. 2 от ЗКПО/.

3.7. Подаване на данъчна декларация

- Подава се от новоучредените/приемащите дружества;
- За последния данъчен период на преобразуващото се дружество;
- В 30-дневен срок от датата на преобразуването (датата на вписването в търговския регистър)

3.8. Авансови вноски – чл. 147 /изм.ДВ, бр.194 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г., доп. - ДВ, бр. 104 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г. /:

- Ал. 1 – В годината на преобразуването *приемащите дружества* правят след преобразуването същия вид авансови вноски както преди преобразуването; *новоучредените дружества* – правят тримесечни авансови вноски в годината на преобразуването и в следващата година.
- *Ал. 2 - получаващите дружества,* в случаите на чл. 144, ал.2 от ЗКПО (вливане или сливане, в резултат на което възниква място на стопанска дейност в страната на дружество от друга държава - членка на ЕС, и това дружество не е имало преди преобразуването място на стопанска дейност в страната) правят *месечни или тримесечни* авансови вноски. Авансовите вноски се правят по общия ред на закона въз основа на нетните приходи от продажби на преобразуващите се дружества.

(Виж също Фиш IV.II.1)

IV. ДАНЪЧНИ ПОСЛЕДИЦИ ЗА АКЦИОНЕРИ/СЪДРУЖНИЦИ В ПРЕОБРАЗУВАЩИ СЕ И ПРИДОБИТИ ДРУЖЕСТВА

4.1. Местни юридически лица

Съгласно чл. 149, ал. 1 от ЗКПО възникналите счетоводни печалби или загуби при акционери или съдружници в преобразуващи се или придобити дружества в резултат на придобиване на акции или дялове от получаващи или придобиващи дружества не се признават за данъчни цели в годината на отчитането им и формират данъчна временна разлика от последваща оценка.

Според ал. 2 на чл. 149 данъчните временни разлики, възникнали при акционерите или съдружниците преди преобразуването, които са свързани с отписаните акции или дялове в преобразуващите се или придобитите дружества, не се признават за данъчни цели към момента на преобразуването.

Тези данъчни временни разлики (по ал. 1 и 2) се смятат за възникнали по отношение на новопридобитите акции или дялове и се признават за данъчни цели по общия ред на закона.

Извод: Възникналата счетоводна печалба в резултат на замяната на едни акции/дялове с други не се облага в момента на преобразуване, а в момента на разпореждане с новопридобитите акции/дялове.

4.2. Чуждестранни юридически лица

Съгласно чл. 49, ал. 4 от ЗКПО доходите, реализирани от чуждестранни юридически лица, които са акционери или съдружници в местни преобразуващи се или придобити дружества, от придобиване на акции или дялове в резултат на преобразуване се облагат или освобождават от данък при източника по общия ред на закона към датата на преобразуването.

Данъкът при източника се дължи от акционера или съдружника при разпореждане под каквато и да е форма с новопридобитите акции или дялове и се внася в срок до 60 дни от разпореждането.

На основание чл. 149, ал. 6 от ЗКПО чуждестранните юридически лица са задължени да подават до 31 януари на съответната година в Териториална дирекция на Националната агенция за приходите - София, декларация, с която да удостоверят, че не са се разпоредили с новопридобитите в резултат на преобразуването акции или дялове. Лицата трябва да подават такава декларация ежегодно до годината на разпореждане с новопридобитите акции или дялове.

При неподаване на декларацията в срок, освен следващото се административно наказание, се смята и че чуждестранното юридическо лице се е разпоредило с новопридобитите акции или дялове (чл. 149, ал. 7 от ЗКПО).

Специфичен случай: Съгласно чл. 149, ал. 8 от ЗКПО не е налице реализиране на доход от чуждестранно юридическо лице при придобиване на акции или дялове в резултат на преобразуване чрез отделяне, с изключение на отделяне, при което се обезсилват акции на преобразуващото се дружество. За целите на определяне на данъка при източника при последващо разпореждане с акциите или дяловете по изречение първо документално доказаната им цена на придобиване е нула.

Забележка: по този начин се избягва твърде сложното преизчисляване и преразпределяне на стойността на акциите в преобразуващото се дружество към тези в приемащото дружество.

4.3. Местни и чуждестранни физически лица

- към момента на придобиване на новоиздадените акции се изчислява облагаем доход на физическото лице и дължим данък
- подава се данъчна декларация
- данъкът не се внася към момента на замяната на акциите
- данъкът се внася след последващата продажба на новоиздадените акции

V. ЗАБРАНА ЗА ПРИЛАГАНЕ НА СПЕЦИФИЧНИЯ РЕЖИМ НА ОБЛАГАНЕ ПРИ ПРЕОБРАЗУВАНЕ

Специфичният режим на облагане при преобразуване не се прилага ако преобразуването е насочено към отклонение или избягване на данъчното законодателство, т.е когато:

- Липсва икономическа обоснованост за преобразуването;
- Чрез него се прикрива разпореждане с активи;