



**ПРЕОБРАЗУВАНЕ НА ТЪРГОВСКИ ДРУЖЕСТВА И
РАЗЛИЧНО СЧЕТОВОДНО ПРЕДСТАВЯНЕ И
ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ ПО РЕДА НА ЗКПО В
ЗАВИСИМОСТ ОТ ИЗБРАНАТА ПРАВНА ФОРМА**

Христо Досев

Дипломиран експерт-счетоводител

Регистриран одитор

Управляващ съдружник в „Досеви – консултации и одит“ ООД и в „Търтей консулт“ ООД – Габрово

Ключови думи:	Резюме
<p>ЗКПО ТЗ Непарична вноска Апорт по чл. 72 от ТЗ Сделки с предприятие по чл. 15 от ТЗ Отделяне по чл. 262в от ТЗ Отделяне на еднолично търговско дружество по чл. 262г от ТЗ Обособена дейност Инвестиционен имот</p>	<p>В статията ще бъдат разгледани различните счетоводни третираня и съответно данъчното облагане по реда на ЗКПО на стопански операции, целящо прехвърляне правото на собственост върху недвижим имот (инвестиционен имот), в зависимост от възприетата форма, в която е облечена търговско-правната сделка. За да представим как счетоводното законодателство изисква да бъде отразена конкретната сделка във финансовите отчети, съставени в съответствие с НСС, и какво би било данъчното третиране на сделката по реда на ЗКПО, прехвърлянето на недвижимия имот ще бъде разгледано през призмата на различни възможни и допустими търговско-правни сделки, а именно:</p> <p>I. непарична вноска, разгледана в двете ѝ разновидности – апорт по смисъла на чл. 72 от ТЗ и съответно сделка с предприятие по чл. 15 от ТЗ;</p> <p>II. отделяне по смисъла на чл. 262в от ТЗ; и</p> <p>III. преобразуване на еднолично търговско дружество по реда на чл. 262г от ТЗ.</p> <p>За всеки един от възприетите подходи от гледна точка на правната форма на стопанската операция ще обърнем внимание и какво ще е данъчното третиране по реда на ЗКПО при идентични и сходни изходни данни на примерите, които ще разгледаме с практико-приложна цел.</p>

Въведение

Много често счетоводителите обичаме да разграничаваме нашата работа от тази на юристите, изтъквайки един от счетоводните принципи, регламентиран в чл. 26, ал. 1, т. 8 от Закона за счетоводството, а именно – предимство на съдържанието пред формата. По наше мнение, гилдията

не вниква достатъчно професионално в смисъла на този принцип, като се стига до такива крайни интерпретации, в които правната форма се игнорира и на пиедестал се изкарва единствено счетоводното представяне на стопанската операция, пречупена през принципните постановки на възприетата счетоводна база за съставяне и представяне на финансови отчети. Няма как да отричаме, че всяка една търговско-правна сделка има своята специфична правна форма, в която е облечена, и нейното наличие спомага доказването на действително осъществената стопанска операция. Липсата на определена правна форма може да доведе до недействителност на правната сделка, поради което същата не би следвало изобщо да бъде представяна във финансовите отчети. Предимството на съдържанието пред правната форма следва да се разглежда дотолкова, доколкото сделките и събитията следва да се представят във финансовите отчети така, че да отразяват честно и вярно икономическата същност и реалност, но в никакъв случай не трябва да се пренебрегва конкретната правна форма. Напротив, именно с настоящата статия ще покажем колко важна би могла да бъде правната форма, когато съответната търговско-правна сделка позволява да се възприеме една или друга форма, разрешена от търговското ни законодателство. Основавайки се за законността на сделката и възприемането на различни правни форми, в които може да бъде облечено едно и също икономически обосновано действие, счетоводното представяне във финансовите отчети и съответно данъчното облагане по реда на ЗКПО би могло да бъде различно, въпреки че е спазен счетоводният принцип на предимство на съдържанието пред формата.

В нашето изложение към статията ще представим пример със сходни изходни данни, при който икономическият замисъл е да бъде прехвърлено правото на собственост върху недвижим имот (сграда), която основно се отдава под наем на бизнес клиенти и която напълно отговаря на дефиницията на инвестиционен имот по смисъла на СС 40 – Отчитане на инвестиционни имоти. За целите на възможното различно счетоводно и данъчно третиране ще разгледаме примера през призмата на следните правни форми, в които може да бъде облечена сделката, а именно:

Вариант I. – Прехвърлянето на недвижимия имот да стане под формата на непарична вноска, която от гледна точка на ТЗ може да се реализира като:

- ✓ апорт по смисъла на чл. 72, ал. 1 от ТЗ; или
- ✓ сделка с предприятие като съвкупност от права, задължения и фактически отношения по смисъла на чл. 15, ал. 1 от ТЗ.

Вариант II. – Прехвърлянето на недвижимия имот да стане под формата на преобразуване - отделяне по реда на чл. 262в от ТЗ.

Вариант III. – Прехвърлянето на недвижимия имот да стане под формата на преобразуване - отделяне на еднолично търговско дружество по реда на чл. 262г от ТЗ.

Изложение**Вариант I. – Прехвърлянето на недвижимия имот да стане под формата на непарична вноска**

✓ *Непарична вноска, направена като апорт по реда на чл. 72 от ТЗ*

Исходни данни 1: Дружество „Дрон консулт“ ООД прави непарична вноска с предмет – недвижим имот (сграда), в приемащото дружество „Браво“ ООД. Балансовата стойност на сградата в счетоводните регистри на „Дрон консулт“ ООД към момента на вписване на непаричната вноска в търговския регистър и регистър на ЮЛНЦ е в размер на 600 000 лева. Оценката на сградата, направена от трите вещи лица към Агенцията по вписванията, е в размер на 2 000 000 лева. Оценката на непаричната вноска, която се вписва в дружествения договор на „Браво“ ООД, е в размер на 1 800 000 лева. Тоест вносителят „Дрон консулт“ ООД ще получи 1 800 000 дружествени дяла с номинална стойност от по 1 лев.

Внасянето на непарична вноска от страна на съдружниците в капиталово търговско дружество е начин на последните да запишат дялове (акции) от приемащото предприятие. Ако някой съдружник, съответно акционер, прави непарична вноска, дружественият договор, съответно уставът, трябва да съдържа името на вносителя, пълно описание на непаричната вноска, паричната ѝ оценка и основанията на правата му. Оценката на непаричната вноска се изготвя от три независими вещи лица, посочени от длъжностното лице по регистрацията към Агенцията по вписванията. Тази оценка от вещите лица на имуществото, предмет на непаричната вноска, следва да се разглежда като пазарна оценка на недвижимият имот (сграда), предмет на апорта.

В същото време оценката, която недвижимият имот ще получи в дружествения договор (устава), би могла да бъде свободно и по усмотрение между вносителя и получаващото дружество договаряна (изменяна), като единственото условие, регламентирано в Търговския закон, е, че **оценката на непаричната вноска, която ще се впише в дружествения договор (устава), не може да бъде по-висока от тази, определена от трите вещи лица.** Тоест номиналната стойност на дяловете/акциите, които вносителят ще получи от капитала на приемащото дружество (респективно сумата на съответното увеличение на записания капитал на приемащото дружество), може да е равна или по-малка от оценката на сградата – предмет на непаричната вноска, определена от трите вещи лица.

От счетоводна гледна точка преобразуващото се дружество следва да отчете направената от него непарична вноска под формата на апорт на ДМА/инвестиционен имот съгласно изискванията на точка 11.2, буква „г“ от приложимия за целта СС 16 – Дълготрайни материални активи. Съгласно цитираната норма при трансформиране на ДМА в дружествени дялове или акции разликата между първоначалната оценка на финансовите инструменти и балансовата стойност на отписания ДМА следва да се отчете като текуща печалба или загуба. По същество такава е и постановката при освобождаване на инвестиционния имот,

регламентирана в точка 10.4 от СС 40 – Отчитане на инвестиционни имоти, където се казва, че вземането по насрещната престация по освобождаването от инвестиционен имот се признава първоначално по справедлива стойност, а разликата между балансовата стойност на актива и нетните постъпления от освобождаването трябва да се признаят като печалба или загуба за текущия период (точка 10.3 от СС 40).

Съгласно точка 5.1 от СС 32 – Финансови инструменти първоначалната оценка на финансовите активи се определя по справедливата стойност на даденото. След като в примера, който разглеждаме, даденото е недвижим имот (сграда), оценена на определена стойност от вещи лица, посочени от Агенцията по вписванията, именно тази оценка следва да служи като първоначална стойност на придобитите дружествени дялове. Тоест в резултат на апорта по чл. 72 от ТЗ вносителят в лицето на „Дрон консулт“ ООД ще придобие 1 800 000 броя дружествени дяла от капитала на „Браво“ ООД с номинална стойност 1 800 000 лева, които първоначално следва да се признаят във финансовите отчети на „Дрон консулт“ ООД в размер на 2 000 000 лева. Спазвайки изискванията на приложимото национално законодателство (НСС), дружество „Дрон консулт“ ООД ще признае финансов актив в размер на 2 000 000 лева, ще отпише балансовата стойност на сградата, предмет на непаричната вноска на апорта в размер на 600 000 лева, и ще признае счетоводна печалба в размер на 1 400 000 лева (2 000 000 лв. – 600 000 лв. = 1 400 000 лв.). Счетоводното записване, което „Дрон консулт“ ООД следва да направи в своите хронологични счетоводни регистри по повод на възникналата търговско-правна сделка, облечена в правната форма на непарична вноска – апорт по реда на чл. 72 от ТЗ, е следното:

Д-т с/ка *Инвестиции в дъщерно (асоциирано) предприятие* - 2 000 000 лв.

Аналитична подсметка – 1 800 000 бр.
дружествени дяла по 1 лев от „Браво“ ООД

К-т с/ка *Сгради (ДМА/Инвестиционен имот)* - 600 000 лв.

К-т с/ка *Печалби и загуби от текущата година* - 1 400 000 лв.

- ✓ *Непарична вноска под формата на прехвърляне на предприятието като съвкупност от права, задължения и фактически отношения по реда на чл. 15 от ТЗ*

Изходни данни 2: Дружество „Дрон консулт“ ООД прехвърля в сделка по чл. 15 от ТЗ част от своя бизнес на дружество „Браво“ ООД, представляващо инвестиционен имот – сграда, която се отдава под наем, и свързаните с нея договори за отдаване под наем на части от сградата ведно със съответстващите на бизнеса пасиви, представляващи задължения към предприятия, предоставящи на сградата услуги като – охрана, почистване, текущи ремонти и поддръжка, електро и водоснабдяване. В резултат на прехвърляне на предприятието по чл. 15 от ТЗ преобразуващото се дружество „Дрон консулт“ ООД ще получи 1 800 000 дружествени дяла от капитала на „Браво“ ООД с номинална стойност от по 1 лев.

Балансовата стойност на активите, предмет на сделката с предприятие по чл. 15 от ТЗ, са в размер на 950 000 лева и включват:

- балансова стойност на сградата (ДМА/Инвестиционен имот) в размер на 600 000 лева;
- вземания от клиенти на „Дрон консулт“ ООД – наематели на сградата в размер на 350 000 лева.

Балансовата стойност на пасивите, предмет на сделката с предприятие по чл. 15 от ТЗ, са в размер на 350 000 лева и включват:

- задължения към дружество, което предоставя услуги по охрана на сградата в размер на 155 000 лева;
- задължения към дружество, което предоставя услуги по почистване и текущи ремонти в сградата в размер на 45 000 лева;
- задължения към дружеството, което предоставя електрическа и топлоенергия на сградата в размер на 150 000 лева.

От счетоводна гледна точка този тип преобразуване следва в голяма степен да препокрие модела на счетоводно отчитане и представяне, описан при решаването на казуса с **Исходни данни 1** по-горе. Разликата в случая се изразява в това, че освен предадената сграда преобразуващото се дружество „Дрон консулт“ ООД следва да отпише и останалите прехвърлени активи (вземания от клиенти) и пасиви (задължения към доставчици). В резултат на така извършената търговско-правна сделка финансовият резултат от преобразуването – печалба или загуба, ще се определи като разлика между първоначалната оценка на финансовите инструменти и балансовата стойност на прехвърлените нетни активи (активи минус пасиви).

Особеност при тази правна форма на непарична вноска е, че оценки на три вещи лица към Агенцията по вписванията в случая при сделки с предприятия по чл. 15 от ТЗ не се правят. В същото време, за да признае своята инвестиция в дружествени дялове по тяхната първоначалната стойност по смисъла на точка 5.1 от СС 32, инвеститорът „Дрон консулт“ ООД следва да разполага с пазарна оценка на дадените активи и пасиви. **Ето защо приемаме**, че пазарната оценка на всички разграничени активи и пасиви, предмет на сделката с предприятие, като съвкупност от права, задължения и фактически отношения по чл. 15 от ТЗ, е, както следва:

- сграда (ДМА/инвестиционен имот) – 2 000 000 лева;
- вземания от клиенти – 350 000 лева;
- задължения към доставчици – 350 000 лева.

В резултат на прехвърляне на предприятието по чл. 15 от ТЗ преобразуващото се дружество „Дрон консулт“ ООД ще прехвърли нетни активи, чиято справедлива стойност е в размер на 2 000 000 лева (2 000 000 лв. сграда + 350 000 лв. вземания – 350 000 лв. задължения = 2 000 000 лв. нетни активи) и съответно ще получи финансов актив, представляващ 1 800 000 броя дружествени дяла от капитала на

„Браво” ООД с номинална стойност 1 800 000 лева, чиято справедлива стойност е в размер на 2 000 000 лева.

Разликата между първоначалната оценка на получените дружествени дялове в размер на 2 000 000 лева и балансовата стойност на отписаните нетни активи в размер на 600 000 лева (950 000 лв. балансова стойност на активите – 350 000 лв. балансова стойност на пасивите = 600 000 лв. балансова стойност на нетните активи) ще формира счетоводна печалба в размер на 1 400 000 лева, която „Дрон консулт” ООД следва да отрази в своя текущ финансов резултат. Счетоводното записване, което „Дрон консулт” ООД следва да направи в своите хронологични счетоводни регистри по повод на възникналата търговско-правна сделка, облечена в правната форма на сделка с предприятие по реда на чл. 15 от ТЗ, е следното:

Д-т с/ка *Инвестиции в дъщерно (асоциирано) предприятие* - 2 000 000 лв.

Аналитична подсметка – 1 800 000 бр.
дружествени дяла по 1 лев от „Браво” ООД

Д-т с/ка *Задължения към доставчици* - 350 000 лв.

К-т с/ка *Сгради (ДМА/Инвестиционен имот)* - 600 000 лв.

К-т с/ка *Вземания от клиенти* - 350 000 лв.

К-т с/ка *Печалби и загуби от текущата година* - 1 400 000 лв.

Данъчно третиране на направата на непарична вноска по реда на ЗКПО

Общият принцип на облагане с корпоративен данък, регламентиран в чл. 22 от ЗКПО, изисква счетоводно отчетеният финансов резултат да се преобразува с:

- ☞ данъчни постоянни разлики;
- ☞ данъчни временни разлики;
- ☞ други суми в случаи, предвидени в ЗКПО.

Имайки предвид, че ЗКПО по принцип признава за данъчни цели счетоводно отчетените приходи и разходи, то в общия случай на направената непарична вноска – независимо дали попада в хипотезата на **Изходни данни 1**: Апорт по реда на чл. 72 от ТЗ, или в хипотезата на **Изходни данни 2**: Сделка с предприятие по реда на чл. 15 от ТЗ, **счетоводно отчетените печалби или загуби се признават и за данъчни цели.**

Изключения от общия режим на данъчното третиране и облагане на счетоводния финансов резултат са регламентираны в раздел II. *Специфичен режим на облагане при преобразуване* на глава деветнадесета *Преобразуване на дружества и кооперации и прехвърляне на предприятие* от ЗКПО. Съгласно чл. 125, ал. 1 от ЗКПО специфичният режим на облагане следва да се прилага при:

- ✓ вливане по смисъла на чл. 126 от ЗКПО;

- ✓ сливане по смисъла на чл. 127 от ЗКПО;
- ✓ разделяне по смисъла на чл. 128 от ЗКПО;
- ✓ отделяне по смисъла на чл. 129 от ЗКПО;
- ✓ прехвърляне на обособена дейност по чл. 130 от ЗКПО; и
- ✓ замяна на акции или дялове по смисъла на чл. 131 от ЗКПО, **в които участват местни дружества и/или дружества от друга държава – членка на ЕС.**

Тоест този специфичен данъчен режим на облагане следва да се прилага само ако осъществената търговско-правна сделка попада в една от хипотезите, изброени в чл. 126 – 131 от ЗКПО, и съответно участниците в сделката са местни дружества и/или дружества от друга държава – членка на ЕС.

По своята същност осъществените сделки по чл. 72 от ТЗ (непарична вноска) и чл. 15 от ТЗ (сделки с предприятие), при които **самото преобразуващо се дружество получава акции или дружествени дялове** от приемащото дружество, могат при определени обстоятелства да попаднат в хипотезата на чл. 130 от ЗКПО – прехвърляне на обособена дейност. Според нашия прочит на данъчния закон останалите преобразувания по смисъла на ЗКПО, като вливане, сливане, разделяне и отделяне, **не са приложими**, тъй като всяко едно от тях изисква съответните акции или дружествени дялове да се получават от акционерите или съдружниците на самото преобразуващо се предприятие, докато в описаната в настоящата статия хипотеза дружествените дялове се получават от самото преобразуващо се предприятие „Дрон консулт” ООД.

За да е налице прехвърляне на обособена дейност по смисъла на чл. 130 от ЗКПО, следва да е налице такова преобразуване, при което една, **повече или всички обособени дейности на преобразуващо се дружество** „Дрон консулт” ООД да преминат към приемащото дружество „Браво” ООД, **като в замяна приемащото дружество „Браво” ООД издава дружествени дялове в полза на преобразуващото се дружество** „Дрон консулт” ООД и съответно **преобразуващото се дружество „Дрон консулт” ООД не се прекратява**.

Съгласно чл. 134 от ЗКПО 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. Тоест, ако сградата, ведно с прехвърлените активи и пасиви в сделка по чл. 15 от ТЗ, **може да се счита за обособена дейност по чл. 134 от ЗКПО, то тогава ще е налице специфичният режим на облагане по ЗКПО при преобразуване**. Доколкото при непарична вноска по чл. 72 от ТЗ обект на апорт са само активи, доказването, че е налице прехвърляне на обособена дейност по смисъла на чл. 134 от ЗКПО, би било по-трудно поради липса на прехвърляне на пасиви. Възможно е, макар и да е малко вероятно, към даден момент една обособена дейност да няма пасиви. Ако това е така, обстоятелството, че не се прехвърлят пасиви, не би следвало да е проблем за прилагането на специфичния режим. ЗКПО изисква да се прехвърлят и пасиви, когато такива има свързани с обособената дейност,

която се прехвърля, но ако няма пасиви, това не би следвало да е проблем. НАП обаче често търси и пасиви и ако не са прехвърлени, оспорва специалния ред на преобразуването. Затова в такива случаи с цел данъчна защита и елиминиране на данъчния риск е желателно при сделки с предприятия по чл. 15 от ТЗ да се обособят и пасиви, които да се прехвърлят в резултат на сделката с предприятието.

Няма да пропуснем да споменем факта, че самото данъчно задължено лице ще има задължението да докаже, че именно прехвърлените активи и пасиви в сделка с предприятие по чл. 15 от ТЗ представляват обособена дейност по чл. 134 от ЗКПО, с които от организационна, функционална и финансова гледна точка може да се извършва самостоятелна стопанска дейност, за да може да е приложим специфичният ред на облагане при преобразуване по реда на глава деветнадесета, раздел II от ЗКПО.

Характерна особеност на прилагането на специфичния режим на облагане при преобразуване по реда на раздел II от глава деветнадесета от ЗКПО е изискването на чл. 140, ал. 5 от ЗКПО придобитите от приемащото дружество „Браво“ ООД данъчни амортизируеми активи (в случая сграда) да се заведат в данъчния му амортизируем план по стойности, равни на стойностите им в данъчния амортизационен план на преобразуващото се дружество „Дрон консулт“ ООД към момента на преобразуването. Копие от данъчния амортизационен план на преобразуващото се дружество „Дрон консулт“ ООД към момента на преобразуването се подава на компетентната ТД на НАП на получаващото дружество „Браво“ ООД в срок до края на месеца, следващ месеца на преобразуването. Заедно с копие от данъчния амортизационен план на преобразуващото се дружество „Дрон консулт“ ООД задължение за „Дрон консулт“ ООД е да направи справка по чл. 140, ал. 6 във връзка с чл. 141, ал.1 от ЗКПО **за всеки друг прехвърлен актив** (в случая вземанията от клиенти в размер на 350 000 лв.) **и пасив** (в случая задълженията към доставчици в размер на 350 000 лв.) към датата на преобразуването и съответно да предаде тази справка в ТД на НАП на „Браво“ ООД в срок до края на месеца, следващ месеца на преобразуването.

Специфичният момент на облагането на прехвърляне на обособената дейност по смисъла на чл. 130 от ЗКПО е уреден в чл. 150 от ЗКПО. По силата на ал. 1 от въпросната норма счетоводно отчетените печалби и загуби няма да се признаят за данъчни цели в годината на тяхното счетоводно отчитане и съответно ще формират данъчна временна разлика. Тоест отчетената от дружество „Дрон консулт“ ООД счетоводна печалба в размер на 1 400 000 лева в резултат на прехвърляне на обособена дейност в сделка с предприятия по чл. 15 от ТЗ няма да се признае за данъчни цели в годината на нейното счетоводно признаване.

Съгласно ал. 2 от чл. 150 от ЗКПО реализираната счетоводна печалба в размер на 1 400 000 лева ще се признае за целите на ЗКПО, когато дружество „Дрон консулт“ ООД продаде получените в резултат на преобразуването 1 800 000 броя дружествени дяла от капитала на „Браво“ ООД.

Ако дружествените дялове бъдат продадени след изтичане на 5 години от датата на преобразуването, то тогава счетоводно отчетената

печалба в размер на 1 400 000 лева, на основание чл. 150, ал. 3 от ЗКПО, няма да се признае никога за целите на материалния данъчен закон.

Вариант II. – Прехвърлянето на недвижимия имот да стане под формата на отделяне по реда на чл. 262в от ТЗ

Отделянето на сградата (ДМА/инвестиционен имот), ведно с прилежащите към този бизнес (дейност) активи (вземанията от клиенти) и пасиви (задължения към доставчици), би могло да се осъществи в търговско-правна сделка, облечена в правната форма на преобразуване по реда на чл. 262в от ТЗ. При подобна хипотеза преобразуващото се дружество ще отпише балансовата стойност на нетните активи, които отделя, и съответно ще признае инвестицията в приемащото дружество по реда на точка 5.1 от СС 32 – тоест по справедлива стойност на дадените нетни активи (справедлива стойност на дадените активи минус справедлива стойност на дадените пасиви). В съответствие с изискванията на точка 11.2, буква „г” от СС 16, респективно точки 10.3 и 10.4 от СС 40, преобразуващото се дружество ще реализира финансов резултат – печалба, определена като разлика между първоначалната оценка на дружествените дялове, които получава, и балансовата стойност на нетните активи, които предава в резултат на отделянето по чл. 262в от ТЗ. Счетоводното отчитане на стопанската операция попада в хипотезата на **Исходни данни 2**: Сделка с предприятие по реда на чл. 15 от ТЗ, която разгледахме по-горе. Данъчното третиране по реда на ЗКПО също би попаднало в хипотезата на **Исходни данни 2**. Това означава, че ако отделените активи и пасиви биха представлявали обособена дейност по смисъла на чл. 130 от ЗКПО, то тогава счетоводната печалба, която преобразуващото се дружество инвеститор реализира, ще попадне в специфичния режим на облагане при преобразуване по реда на раздел II от глава деветнадесета от ЗКПО. По този начин за данъчното облагане по ЗКПО изискванията на чл. 140, ал. 5, чл. 140, ал. 6 във връзка с чл. 141, ал. 1 и чл. 150, ал. 1, ал. 2 и ал. 3 от ЗКПО, които разгледахме по-горе при решаването на казуса с **Исходни данни 2**, ще бъдат приложими.

Вариант III. – Прехвърлянето на недвижимия имот да стане под формата на отделяне на еднолично търговско дружество по реда на чл. 262г от ТЗ

При подобна търговско-правна сделка преобразуващото се дружество няма да реализира печалба или загуба в резултат на преобразуването, тъй като, съгласно точка 5.2, изречение второ от СС 28 – Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия, когато инвестицията е придобита в резултат на преобразуване чрез отделяне на еднолично търговско дружество по реда на ТЗ, първоначалната стойност на получените дружествени дялове (себестойността на инвестицията) ще се определи **въз основа на балансовата стойност на прехвърлените нетни активи** към датата на придобиване на инвестицията. Тоест, както в разглежданата хипотеза на **Исходни данни 2** по-горе, приемаме, че при преобразуването по чл. 262г от ТЗ към едноличното търговско дружество преминават сграда (ДМА) с балансова стойност 600 000 лева; вземания от

клиенти с балансова стойност 350 000 лева и задължения към доставчици с балансова стойност 350 000 лева, то първоначалната стойност на придобитите от преобразуващото се дружество 100% дружествени дялове от новосъздаденото приемащо дружество ще се определят на стойност в размер на балансовата стойност на предадените нетни активи, тоест в размер на 600 000 лева (600 000 лв. балансова стойност на сградата + 350 000 лв. балансова стойност на вземанията – 350 000 лв. балансова стойност на задълженията = 600 000 лв. балансова стойност на нетните активи). Ето защо, след като преобразуващото се дружество отпише балансовата стойност на отделените нетни активи в размер на 600 000 лева и признае придобитите 100% дружествени дялове също в размер на 600 000 лева, то няма да отчете финансов резултат – печалба или загуба. След като няма счетоводен финансов резултат, то съответно няма да е налице и данъчно облагане по реда на ЗКПО.

Подобно отделяне на еднолично търговско дружество по реда на чл. 262г от ТЗ (при което не е необходимо да има намаление на капитала на преобразуващото се дружество – инвеститор) би имало най-малко рискове от данъчно естество по реда на ЗКПО, тъй като самият счетоводен финансов резултат от преобразуването би бил нулев съгласно изискванията на приложимите НСС (точка 5.2, изречение второ от СС 28 и точка 11.2, буква „г” от СС 16, респективно точки 10.3 и 10.4 от СС 40). При нулев счетоводен финансов резултат данъчният финансов резултат за целите на ЗКПО също би бил нулев.

Заключение

От казаното по-горе можем да обобщим, че всяко едно данъчно задължено лице следва много добре да подбира правната форма, в която облича своите търговско-правни сделки. Независимо от факта, че счетоводният принцип на съставяне на финансови отчети дава предимство на икономическото съдържание пред правната форма, много често възприетата правна форма може да предопредели както счетоводното представяне на стопанските операции, така и тяхното данъчно облагане по реда на ЗКПО. Ето защо е необходимо задълбочено познание и правилно интерпретиране както на търговско-правните норми, така и на принципните постановки на приложимите счетоводни стандарти, за да е налице един коректно изготвен финансов резултат, който правилно да бъде обложен с корпоративен данък по реда на ЗКПО.

Библиографска справка:

1. Закон за корпоративното подоходно облагане, в сила от 01.01.2007 г., обн., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., последно изм. и доп., ДВ, бр. 69 от 4 август 2020 г.
2. Национални счетоводни стандарти, в сила от 01.01.2005 г., обн., ДВ, бр. 30 от 7 април 2005 г., изм. и доп., ДВ, бр. 3 от 12 януари 2016 г., последно изм. и доп., ДВ, бр. 15 от 19 февруари 2019 г.
3. Търговски закон, в сила от 01.07.1991 г., обн., ДВ, бр. 48 от 18 юни 1991 г., последно изм. и доп., ДВ, бр. 64 от 18 юли 2020 г.

TRANSFORMATION OF TRADE COMPANIES AND THE DIFFERENT ACCOUNTING TREATMENT AND TAXATION UNDER THE PROCEDURES PROVIDED FOR IN THE CORPORATE INCOME TAX ACT DEPENDING ON THE SELECTED LEGAL FORM

Hristo Dosev

Certified Public Accountant, Registered Auditor

Managing Partner

“Dosevi – consultations and audit” LTD &

“Tartey consult” LTD – Gabrovo

Keywords:	Summary
<p><i>The Corporate Income Tax Act</i></p> <p><i>The Companies Act</i></p> <p><i>Non-monetary contribution</i></p> <p><i>In-kind contribution under Article 72 of the Companies Act</i></p> <p><i>Transactions in undertakings under Article 15 of the Companies Act</i></p> <p><i>Spin-off under Article 262c of the Companies Act</i></p> <p><i>Spin-off of a single owner trade company under Article 262d of the Companies Act</i></p> <p><i>Separate activity</i></p> <p><i>Investment property</i></p>	<p><i>The article would discuss the different accounting treatments, and respectively taxation, under the procedures provided for in the Corporate Income Tax Act of business transactions aimed at transferring the right of ownership over real estate (investment property) depending on the form used for the commercial and legal transaction. To outline how the accounting legislation requires the specific transition to be reflected in the financial statements, prepared in accordance with the National Accountings Standards, and what would be the tax treatment of the transaction under the procedures provided for in the Corporate Income Tax Act, the real estate transfer will be discussed in terms of the various possible and acceptable business legal transaction, namely:</i></p> <p><i>I. non-monetary contribution, discussed in its two varieties, i.e. in-kind contribution within the meaning of Article 72 of the Companies Act and respectively a transaction in an undertaking under Article 15 of the Companies Act;</i></p> <p><i>II. spin-off under the meaning of Article 262c of the Companies Act; and</i></p> <p><i>III. transformation of a single owner trade company under the procedure provided for in Article 262d of the Companies Act.</i></p> <p><i>For each of the approaches adopted in terms of the legal form of the business transaction, we shall pay special attention as to what the tax treatment would be under the procedures provided for in the Corporate Income Tax Act given the identical or similar inputs under the examples which we shall discuss in view of the respective practical application.</i></p>