

Данъчно-правни аспекти при обявяване в несъстоятелност и при прекратяване с ликвидация

Пенко Димитров

Tax law aspects of bankruptcy and liquidation proceedings: The present report treats the legal consequences of corporation taxes in cases of opening of bankruptcy proceedings and the putting into liquidation of commercial companies and cooperative companies (as tax subjects).

Key words: liquidation, bankruptcy, corporation tax, taxable income, tax base.

ВЪВЕДЕНИЕ

В последните години в нашата страна все по-вече стопански субекти прекратяват своето съществуване в резултат на обявяване в несъстоятелност и прекратяване с ликвидация. Производствата по обявяване в несъстоятелност и прекратяване с ликвидация на търговски дружества¹⁸⁷ и кооперации са регламентирани в разпоредбите на Търговския закон(ТЗ)¹⁸⁸ и Закона за кооперациите(ЗК)¹⁸⁹. Наред с търговско-правните, тези производства пораждат и редица данъчно-правни последици, главно в сферата на корпоративното подоходно облагане. Последните ще бъдат разглеждани в настоящия доклад.

ИЗЛОЖЕНИЕ

Правната уредба на данъчно-правни последици при корпоративното подоходно облагане в случаите на обявяване в несъстоятелност и прекратяване с ликвидация на данъчните субекти се съдържа в глава двадесет и първа на Закона за корпора-

¹⁸⁷ Данъчно-правните последици при прекратяване на предприятия на еднолични търговци са регламентирани в Закона за данъците върху доходите на физически лица.

¹⁸⁸ Обн. ДВ. бр.48 от 18 Юни 1991 г., изм. ДВ. бр.25 от 27 Март 1992 г., изм. ДВ. бр.61 от 16 Юли 1993 г., изм. ДВ. бр.103 от 7 Декември 1993 г., доп. ДВ. бр.63 от 5 Август 1994 г., изм. ДВ. бр.63 от 14 Юли 1995 г., изм. ДВ. бр.42 от 15 Май 1996 г., изм. ДВ. бр.59 от 12 Юли 1996 г., изм. ДВ. бр.83 от 1 Октомври 1996г., изм. ДВ. бр.86 от 11 Октомври 1996 г., изм. ДВ. бр.104 от 6 Декември 1996 г., изм. ДВ. бр.58 от 21 Юли 1997 г., изм. ДВ. бр.100 от 31 Октомври 1997 г., изм. ДВ. бр.124 от 23 Декември 1997 г., доп. ДВ. бр.39 от 7 Април 1998 г., доп. ДВ. бр.52 от 8 Май 1998 г., изм. ДВ. бр.70 от 19 Юни 1998 г., изм. ДВ. бр.33 от 9 Април 1999 г., доп. ДВ. бр.42 от 5 Май 1999 г., изм. ДВ. бр.64 от 16 Юли 1999 г., изм. ДВ. бр.81 от 14 Септември 1999 г., изм. ДВ. бр.90 от 15 Октомври 1999 г., изм. ДВ. бр.103 от 30 Ноември 1999 г., изм. ДВ. бр.114 от 30 Декември 1999 г., изм. ДВ. бр.84 от 13 Октомври 2000 г., изм. ДВ. бр.28 от 19 Март 2002 г., изм. ДВ. бр.61 от 21 Юни 2002 г., доп. ДВ. бр.96 от 11 Октомври 2002г., изм. ДВ. бр.19 от 28 Февруари 2003 г., изм. ДВ. бр.31 от 4 Април 2003 г., изм. ДВ. бр.58 от 27 Юни 2003 г., изм. ДВ. бр.31 от 8 Април 2005 г., изм. ДВ. бр.39 от 10 Май 2005 г., изм. ДВ. бр.42 от 17 Май 2005 г., изм. ДВ. бр.43 от 20 Май 2005 г., изм. ДВ. бр.66 от 12 Август 2005 г., изм. ДВ. бр.103 от 23 Декември 2005 г., изм. ДВ. бр.105 от 29 Декември 2005 г., изм. ДВ. бр.38 от 9 Май 2006 г., изм. ДВ. бр.59 от 21 Юли 2006 г., изм. ДВ. бр.80 от 3 Октомври 2006 г., изм. ДВ. бр.105 от 22 Декември 2006 г., изм. ДВ. бр.59 от 20 Юли 2007 г., изм. ДВ. бр.92 от 13 Ноември 2007 г., изм. ДВ. бр.104 от 11 Декември 2007 г., изм. ДВ. бр.50 от 30 Май 2008 г., изм. ДВ. бр.67 от 29 Юли 2008 г., изм. ДВ. бр.70 от 8 Август 2008 г., изм. ДВ. бр.100 от 21 Ноември 2008 г., изм. ДВ. бр.108 от 19 Декември 2008 г., изм. ДВ. бр.12 от 13 Февруари 2009 г., изм. ДВ. бр.23 от 27 Март 2009 г., изм. ДВ. бр.32 от 28 Април 2009 г., изм. ДВ. бр.47 от 23 Юни 2009 г., изм. ДВ. бр.82 от 16 Октомври 2009 г., изм. ДВ. бр.41 от 1 Юни 2010 г., изм. ДВ. бр.101 от 28 Декември 2010 г., изм. ДВ. бр.14 от 15 Февруари 2011 г., изм. ДВ. бр.18 от 1 Март 2011 г., изм. ДВ. бр.34 от 29 Април 2011 г., изм. ДВ. бр.53 от 13 Юли 2012 г., изм. ДВ. бр.60 от 7 Август 2012 г., доп. ДВ. бр.15 от 15 Февруари 2013 г., изм. и доп. ДВ. бр.20 от 28 Февруари 2013 г.

¹⁸⁹ Обн. ДВ. бр.113 от 28 Декември 1999 г., изм. ДВ. бр.92 от 10 Ноември 2000 г., изм. ДВ. бр.98 от 16 Ноември 2001 г., изм. ДВ. бр.13 от 11 Февруари 2003 г., изм. ДВ. бр.102 от 20 Декември 2005 г., изм. ДВ. бр.105 от 29 Декември 2005 г., изм. ДВ. бр.33 от 21 Април 2006 г., изм. ДВ. бр.34 от 25 Април 2006 г., изм. ДВ. бр.105 от 22 Декември 2006 г., изм. ДВ. бр.41 от 22 Май 2007 г., изм. ДВ. бр.104 от 11 Декември 2007 г., изм. ДВ. бр.43 от 29 Април 2008 г.

тивното подоходно облагане(ЗКПО)¹⁹⁰. Те да бъдат групирани в следните направления:

- определяне на корпоративния данък при прекратяване;
- деклариране и внасяне на данъка за последния данъчен период;
- данъчно-правни последици при продължаване на дейност след датата на подаване на искане за заличаване от данъчно задълженото лице прекратено с ликвидация и
- данъчно-правни последици при разпределението на ликвидационни дялове.

1. Определяне на корпоративния данък при прекратяване

Съгласно изричната разпоредба на ЗКПО при прекратяване на данъчно задълженото лице (търговско дружество или кооперация) за него възниква, към датата на вписването в търговския регистър на прекратяването, задължение за заплащане на корпоративен данък. Размерът на дължимия корпоративен данък в тези случаи се определя на базата на данъчната печалба за периода от началото на годината до датата на вписване на прекратяването т. нар. последен данъчен период (чл. 159, ал. 1 ЗКПО). От това следва, че за да се определи корпоративния данък, дължим за периода от началото на текущата година до датата на вписването на акта по прекратяването, трябва да се извършат всички действия, предвидени в разпоредбите на част втора от ЗКПО относно формирането на данъчния финансов резултат за въпросния период, както се процедира при годишното данъчно приключване. В частност при определянето на размера на дължимия корпоративен данък се приспадат внесените авансови вноски от началото на годината до датата на вписване на прекратяването.

Съгласно разпоредбите на чл. 161, ал. 1 и 2 ЗКПО, последният данъчен период на данъчно задължено лице, прекратено с:

- ликвидация, обхваща времето от 1 януари на годината, в която е подадено искането за заличаване по чл. 273, ал. 1 от ТЗ, до датата на подаването на последното;

- обявяване в несъстоятелност, обхваща времето от 1 януари на годината, в която е извършено заличаването, до датата на самото заличаване.

По правило данъчно задълженото лице се облага с корпоративен данък за данъчната печалба, реализирана през последния данъчен период по общия ред на ЗКПО, като размерът на данъка е окончателен. Но поради това, че данъчно задълженото лице прекратява съществуването си, са установени и някои отклонения от общия режим. Така например за данъчни цели произведените или придобитите от мястото на стопанска дейност в страната активи към датата на прекратяване се смятат за реализирани по пазарни цени и се отписват. При определяне на данъчния финансов резултат за последния данъчен период на мястото на стопанска дейност счетоводният финансов резултат се увеличава с печалбата и се намалява със загубата, получена като разлика между пазарната цена на въпросните активи и счетоводната им стойност към датата на преобразуването. В случая се приема, че в резултат на увеличаването, респективно на намаляването на счетоводния финансов резултат на прекратяващо се място на стопанска дейност възниква данъчна постоянна разлика с положителен или отрицателен знак. На следващо място свързаните с актива данъчни временни разлики се признават през последния данъчен период по

¹⁹⁰ Обн. ДВ. бр.105 от 22 Декември 2006 г., изм. ДВ. бр.52 от 29 Юни 2007 г., изм. ДВ. бр.108 от 19 Декември 2007 г., изм. ДВ. бр.110 от 21 Декември 2007 г., изм. ДВ. бр.69 от 5 Август 2008 г., изм. ДВ. бр.106 от 12 Декември 2008 г., изм. ДВ. бр.32 от 28 Април 2009 г., изм. ДВ. бр.35 от 12 Май 2009 г., изм. ДВ. бр.95 от 1 Декември 2009 г., изм. ДВ. бр.94 от 30 Ноември 2010 г., изм. ДВ. бр.19 от 8 Март 2011 г., изм. ДВ. бр.31 от 15 Април 2011 г., изм. ДВ. бр.35 от 3 Май 2011 г., изм. ДВ. бр.51 от 5 Юли 2011 г., изм. ДВ. бр.77 от 4 Октомври 2011 г., изм. ДВ. бр.99 от 16 Декември 2011 г., изм. и доп. ДВ. бр.40 от 29 Май 2012 г., изм. и доп. ДВ. бр.94 от 30 Ноември 2012 г., доп. ДВ. бр.15 от 15 Февруари 2013 г., доп. ДВ. бр.16 от 19 Февруари 2013 г., изм. и доп. ДВ. бр.23 от 8 Март 2013 г., изм. и доп. ДВ. бр.68 от 2 Август 2013 г., доп. ДВ. бр.91 от 18 Октомври 2013 г., изм. и доп. ДВ. бр.100 от 19 Ноември 2013 г.

общия ред на ЗКПО. Но в тези случаи се прекратява правото на данъчно задълженото лице да ползва данъчно облекчение, представляващо държавна помощ за регионално развитие (чл. 182, ал. 1 от ЗКПО).

2. Деклариране и внасяне на данъка за последния данъчен период

Задълженията за деклариране и внасяне на корпоративния данък за последния данъчен период при прекратяване и ликвидация на данъчно задължените лица са установени със специални разпоредби в глава двадесет и първа на ЗКПО. За целта данъчната декларация за последния данъчен период при прекратяване с ликвидация се подава от ликвидатора на датата на подаване на искането за заличаване заедно с копие от него. В случаите на прекратяване в резултат на несъстоятелност изпълнението на това задължение е възложено на лицето, изпълнявало длъжността синдик, в 30-дневен срок от датата на заличаване на данъчно задълженото лице заедно с копие от съдебното решение за заличаването, а при прекратяване на дейността на място на стопанска дейност - данъчната декларация за последния данъчен период се подава на датата на прекратяване на дейността.

Ако датата на подаване на искането за заличаване при ликвидация, съответно датата на заличаването при несъстоятелността или прекратяването на дейността на място на стопанска дейност, е преди 31 март и годишната данъчна декларация за предходната година не е подадена, данъчно задълженото лице или лицето, изпълнявало длъжността синдик, подава тази декларация в сроковете определени за подаване на данъчната декларация за последния данъчен период.

В случаите, когато датата на прекратяването и датата на подаване на искането за заличаване при ликвидация, съответно датата на заличаването при несъстоятелността, са в една и съща година, заедно с данъчната декларация за последния данъчен период задължително се подават финансовият отчет, съставен към датата на прекратяването и финансовият отчет, съставен към датата на подаване на искането за заличаване, съответно датата на заличаването.

Изпълнението на задължението за дължимия корпоративен данък за последния данъчен период (чийто размер е окончателен) следва да се осъществи до датата на: подаване на искането за заличаване на данъчно задълженото лице при ликвидация; на заличаването при производство по несъстоятелност респ. на прекратяване на дейността. В случай, че датата на подаване на искането за заличаване при ликвидация, съответно датата на заличаването при несъстоятелността или прекратяването на дейността на място на стопанска дейност е преди 31 март и корпоративният данък за предходната година не е внесен, данъчно задълженото лице внася корпоративния данък за предходната година в посочените срокове за изпълнение на задължението за дължимия корпоративен данък за последния данъчен период.

3. Данъчно-правни последици при продължаване на дейност след датата на подаване на искане за заличаване от данъчно задълженото лице прекратено с ликвидация

В случаите, когато данъчно задълженото лице, прекратено с ликвидация, продължи дейността си след подаване на искането за заличаване, то е задължено да изпълнява всички задължения предвидени в ЗКПО за периода от датата на подаване на искането за заличаване до датата на заличаването, включително да декларира и внася дължимия корпоративен данък (чл. 164, ал. 1 от ЗКПО). За изпълнението на данъчните задължения, възникнали във връзка с продължаването на дейността отговарят солидарно ликвидаторът и данъчно задълженото лице. При тази специфична хипотеза последният период за данъчни цели в случаите по ал. 1 на чл. 164 от ЗКПО обхваща времето от 1 януари на годината, в която е извършено заличаването, до датата на заличаването или времето от датата на подаване на искане-

то за заличаване до датата на заличаването, когато тези две дати са в една и съща година.

4. Данъчно-правни последици при разпределение на ликвидационен дял

Разпределянето на ликвидационни дялове е една от логичните последици при ликвидация на търговски дружества или кооперации. Разпределените като ликвидационен дял активи към момента на разпределението за данъчни цели се смятат за реализирани от данъчно задълженото лице по пазарни цени и се отписват. В тези случаи 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 активите и счетоводната им стойност към датата на разпределението на ликвидационния дял (чл. 165, ал. 2 от ЗКПО). Приема се, че в резултат на увеличаването, респективно на намаляването на счетоводния финансов, при разпределяне на ликвидационен дял възниква данъчна постоянна разлика с положителен знак или с отрицателен знак. Данъчните временни разлики свързани с активите се признават по общия ред на закона, като в случая се приложи чл. 66, ал. 1 и 2 от ЗКПО. В същото време счетоводните приходи и разходи, отчетени във връзка с разпределението на ликвидационния дял под формата на активи, не се признават за данъчни цели.

Доходите от ликвидационни дялове са облагаеми по смисъла на чл. 194 от ЗКПО. Данъчната основа за определяне на данъка, удържан при източника за доходите от ликвидационни дялове, е разликата между пазарната цена на подлежащия на получаване дял от съответния акционер или съдружник и документално доказаната цена на придобиване на акциите или дяловете му (чл. 198 от ЗКПО). За целта е необходимо по безспорен начин да се докаже цената на придобиване на акциите и/или дяловете в ликвидираният дружество, защото в противен случай данъчната основа за данъка върху доходите от ликвидационни дялове ще се съвпада с брунтната сума на разпределените доходи.

Не подлежат на облагане с данък, удържан при източника доходите от дивиденди и ликвидационни дялове, когато дивидентите и ликвидационните дялове са разпределени в полза на: местно юридическо лице, което участва в капитала на дружество като представител на държавата, договорен фонд или чуждестранно юридическо лице, което е местно лице за данъчни цели на държава-членка на Европейския съюз, или друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство (чл. 194, ал. 3 от ЗКПО).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Въз основа на изложеното може да заключим, че в случаите на прекратяване с ликвидация или с обявяване в несъстоятелност на данъчно задължено лице (търговско дружество или кооперация) за периода до заличаването му то следва да изпълнява две категории данъчни задължения. На първо място това са задълженията му по общия ред на ЗКПО, а на второ място - специфичните задължения регламентирани в глава двадесет и първа на закона.

Специфичните данъчни задължения са свързани с определяне размера на дължимия корпоративен данък за последния данъчен период, декларирането му и изпълнение на задължението за заплащане на същия в специално установените за целта срокове, както и с облагане доходите от ликвидационни дялове.

В случаите, когато данъчно задълженото лице прекратено с ликвидация, продължи стопанската си дейност след подаване на искането за заличаване, то е задължено да изпълнява, както общите, така и специфичните си данъчни задължения по ЗКПО за периода от датата на подаване на искането за заличаване до датата на заличаването.

ЛИТЕРАТУРА

[1] Димитров, П. Правен режим на корпоративното облагане в Република България. Корпоративен данък и данък върху разходите, С., „Нова звезда“, 2012.

[2] Станкулов, Цв., Д. Радонов. Преобразуване, несъстоятелност и ликвидация. Данъчни и счетоводни проблеми, С., „Сиела“, 2009.

[3] Рачев, Ф. Търговска несъстоятелност, С., „Фенея“, 1998.

За контакти:

Доц. д-р Пенко Димитров, Катедра “Правни науки и екология”, Стопанска академия “Д. А. Ценов”, тел.: 0886244088, e-mail: penkodimitrov@uni-svishtov.bg

Докладът е рецензиран.