

НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕGeorgi
Zhivkov
Arnaudov

National Revenue Agency

1000 София, бул. "Княз Александър Дондуков" № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 912ecf4bf39db85fc2

Serial number

33-00-165 #1/09.06.2022 г.
ЦУ на НАПИНСТИТУТ НА ДИПЛОМИРАНИТЕ
ЕКСПЕРТ-СЧЕТОВОДИТЕЛИ В БЪЛГАРИЯВходящ № 050
Дата: 09.06.2022ДО
Г-Н БОЙКО КОСТОВ
ПРЕДСЕДАТЕЛ НА
ИНСТИТУТА НА ДИПЛОМИРАНИТЕ
ЕКСПЕРТ-СЧЕТОВОДИТЕЛИ В
БЪЛГАРИЯЕЛ. АДРЕС: ides@ides.bg

(На Ваш №029/11.05.2022 г.)

КОПИЕ: ДИРЕКЦИЯ ОДОП
ПРИ ЦУ НА НАП.....

ОТНОСНО: данъчно третиране по реда на *Закона за корпоративното подоходно облагане* (ЗКПО) и *Закона за данъците върху доходите на физическите лица* (ЗДДФЛ) на хипотезите на авансово изплащане на дивиденди от търговски дружества

УВАЖАЕМИ ГОСПОДИН КОСТОВ,

В писмо, постъпило в Централно управление на Националната агенция за приходите с вх. № 33-00-165/11.05.2022 г., са поставени въпроси относно данъчното третиране при авансово изплащане на дивиденди на база на изготвени междинни финансови отчети, предвид съществуващата търговска практика. Изложени са следните аргументи:

По отношение на този казус липсва разписана изрична правна регламентация в *Търговския закон* (ТЗ).

Относно дружествата с ограничена отговорност, съгласно чл. 123 от ТЗ, всеки съдружник има право да участва в разпределението на печалбата. На основание на чл. 133 от същия закон съдружниците имат право на част от печалбата съразмерно на дяловото им участие. Член 137, ал. 1, т. 3 от ТЗ определя, че разпределението на



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

печалбата и нейното изплащане като дивиденди е част от правомощията на общото събрание на дружеството.

По отношение на акционерните дружества съществува изрично разписана процедура за разпределение на дивиденди съгласно чл. 247а от ТЗ. Независимо от нея не е предвиден санкционен режим за неспазването ѝ, като ал. 4 на същата норма изрично постановява, че ако така предвидената последователност не е спазена, акционерите не са длъжни да върнат получените като дивиденди суми.

В ТЗ липсва изрична забрана относно авансовото разпределение на дивиденди, което предполага на база на общите принципи на правото, че тази възможност не е в противоречие с неговите норми.

Поради тази причина считате, че правното основание за такова плащане може да бъде дружественият договор или ако това не е част от нормите на същия, може да се извърши с решение на общото събрание на съдружниците при спазване на следните допълнителни условия:

- Разумна прогноза за очакваната нетна печалба в годишен аспект;
- Запазване на покритието на капитала;
- Препоръчително е като база за разпределението да бъде използван изготвен от предприятието междинен финансов отчет (МФО) при спазване на изискванията на приложимите счетоводни стандарти за изготвяне и представяне на МФО.

Това професионално мнение относно допустимостта на такива плащания е изразено и от проф. Огнян Герджиков в неговия коментар на ТЗ. Според него е възможно с дружествения договор да се предвиди изплащането на дивиденди за сметка на очакваната печалба. Трябва обаче да е налице обоснована прогноза за очакваната печалба и да не се нарушава покритието на капитала. При вземане на решението на общото събрание за разпределение на очакваната печалба трябва да бъде съставен и междинен баланс.

Когато съответното дружество има задължение за изготвяне на приложение към ГФО, а не е микропредприятие по смисъла на чл. 19, ал. 2 от *Закона за счетоводството* (ЗСч), то това събитие (авансовото изплащане на дивиденди) следва да бъде оповестено адекватно и по подходящ начин в приложението към ГФО.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

В заключение обръщате внимание, че авансовото изплащане на дивиденди от търговско дружество не е в колизия със счетоводните принципи и правила и с действащото счетоводно законодателство в страната.

При досега установената данъчна практика с писма изх.№№53-00-86/03.08.2020 г. и 53-04142/06.03.2020 г. авансовото разпределяне на дивиденди се третира като скрито разпределение на печалбата по смисъла на ЗКПО. Доколкото самата дефиниция на скрито разпределение на печалбата (т. 5 на от ДР на ЗКПО) изключва от това легално определение доходите от дялови участия по т. 4, буква „б. „б“ от ДР на същия закон, това според Вас не е правно издържано. Правилното счетоводно отчитане на това събитие предполага да не е налице хипотезата на отчитане на „разпределение, което съгласно счетоводното законодателство е отчетено при разпределящото лице като разход“. Освен това извършеното разпределение на дивиденди се основава на правата на съдружниците, произтичащи от нормите на ТЗ.

Подчертавате и факта, че при извършено авансово разпределение и дължим данък върху дивидентите, същият се внася в размер и срокове изцяло в съответствие с изискванията на действащото данъчно законодателство.

Считате, че хипотеза на скрито разпределение на печалбата възниква само в случаите, когато авансово разпределената печалба надхвърля сумата на реализираната за същия период нетна печалба за разпределение. Тогава частта на превишението би представлявала нерегламентирано /извършено без правно основание/ финансиране на собствениците на съответното дружество.

Във връзка с гореизложеното желаете да бъде изразено становище по компетентност относно поставените въпроси с цел създаване на данъчна практика, която да съответства на нормите, духа и логиката на материалния данъчен закон в случаите на авансово разпределение на дивиденди от страна на търговски дружества.

Предвид така изложената фактическа обстановка и съобразявайки относимата нормативна уредба по зададения от Вас въпрос, на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от **Закона за Националната агенция за приходите** изразявам следното становище относно данъчното облагане:

На първо място е необходимо да се подчертае, че ситуацията, когато собствениците на капитала (акционери/съдружници) вземат решение за разпределяне



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

на дивидент на база текущ финансов резултат, преди финансовата година да е изтекла, е сравнително рядко срещана практика. В тази връзка следва да се обърне внимание, че настоящото становище разглежда единствено третирането за данъчни цели и няма за цел да изследва гражданско-правните последици от подобно авансово разпределяне на дивидент спрямо дружеството и съдружниците.

Според търговското право, делът в капитала на дружеството носи определени имуществени права на съдружниците, в т.ч. и право на част от печалбата и правото на дивидент. В ТЗ понятието „дивидент” се свързва с доходи от акции на акционери в акционерни дружества (чл. 181, ал. 1 от ТЗ). В правната уредба на дружеството с ограничена отговорност (ООД/ЕООД) понятието „дивидент” не се използва. В чл. 133 от ТЗ относно дружеството с ограничена отговорност е посочено само, че съдружниците имат право на част от печалбата съразмерно на дяловете, ако друго не е уговорено. По силата на чл. 123 от ТЗ съдружник в дружество с ограничена отговорност има право на част от неразпределената печалбата.

Дивидентът по своето същество представлява разпределение на печалбата между съдружници, което се извършва след приключване на счетоводната и данъчната година, когато е определен размерът на печалбата след облагане с данъци и именно този размер на печалбата подлежи на разпределение между съдружниците в дружеството. Търговският закон, в чл. 137, ал. 1, т. 3 (за ООД) и чл. 221, т. 7 от ТЗ (за АД), уточнява компетентността на общото събрание на съдружниците, което приема годишния отчет и баланса, разпределя печалбата и взема решение за нейното изплащане. В този смисъл е и разяснение № 24-39-7/10.05.2017 г. на ЦУ на НАП.

В практиката съществуват ситуации, когато собствениците на капитала (акционери/съдружници) вземат решение за разпределяне на дивидент на база текущ финансов резултат, преди финансовата година да е изтекла. Такъв случай е предмет на Решение на Върховния административен съд № 1304/11.02.2022 г., където Съдът приема, че е налице възможност за авансово разпределяне на дивидент, когато е налице яснота за приключване на годишния отчетен период на печалба в размер, позволяващ разпределянето ѝ под формата на дивидент на съдружника през годината, и при липса на законова забрана за това преди финансовата година да е изтекла. Също така по отношение на публичните дружества в чл. 115в от *Закона за публичното предлагане на ценни книжа* (ЗППЦК) е регламентирано право същите да изплащат 6-месечен и



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

годишен дивидент, ако това е предвидено в устава и при съответно прилагане на чл. 247а от ТЗ. В ал. 2 на чл. 115в от ЗППЦК изрично е предвидено, че публичните дружества могат да **изплащат междинен дивидент на базата на 6-месечен финансов отчет** само ако са изпълнени условията по т. 1 – 4 на същата разпоредба, които са следните:

1. има изготвен 6-месечен финансов отчет; към отчета е изготвен доклад на базата на счетоводната информация, доказващ, че дружеството разполага с достатъчно средства за изплащане на дивидентите и че изплащането им няма да доведе до задължнялост на дружеството към кредитори, персонал, бюджет и други;
2. финансовият резултат за 6-месечния период е печалба и има решение на общото събрание на акционерите за разпределение на печалбата;
3. размерът на средствата, които могат да бъдат разпределени в съответствие с чл. 247а от ТЗ, не трябва да надвишава общата печалба, получена като:
 - а) текущия счетоводен резултат за периода от 1 януари до 30 юни на текущата година;
 - б) неразпределена печалба от предходни години;
 - в) сумата на резерви, разпределянето на които не е забранено от закон или устава на дружеството;
 - г) общата сума по букви "а" - "в" се намалява с пренесените загуби и законовите резерви, образувани в съответствие с изискванията на чл. 246 от ТЗ и/или задължителните резерви по устава на дружеството;
4. акционерното дружество няма поети и неизплатени задължения, чийто срок на погасяване е изтекъл преди приемане на решението за разпределение на печалбата, и след изплащането на междинните дивиденти ще бъде в състояние да изпълни своите задължения за текущата финансова година.

Предвид гореизложеното и с оглед недопускане на различно данъчно третиране в зависимост от това дали дружеството, което разпределя дивидент авансово, е публично или не, изразявам становище, че извършеното авансово разпределяне на текущата печалба (преди финансовата година да е изтекла) представлява разпределение на дивидент по смисъла на § 1, т. 4, б. „а“ и „б“ от ДР на ЗКПО, съответно § 1, т. 5, б. „а“ и „б“ от ДР на ЗДДФЛ, когато в годишен аспект е налице нетна счетоводна печалба в размер, равен или превишаващ авансово разпределената сума. Следва да се посочи



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

също, че е необходимо да е налице надлежно взето решение на общото събрание на акционерите/съдружниците за авансово разпределяне на дивидент и обоснована прогноза за наличие на нетна счетоводна печалба в годишен план, подкрепена с доказателства, създаващи надеждна одитна следа за предпоставките, въз основа на които е направен избор за авансово разпределяне на дивидент от акционерите/съдружниците.

В случаите когато авансово разпределената сума надхвърля сумата на реализираната за годината нетна печалба за разпределение, е налице хипотеза на скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО и § 1, т. 8 от ДР на ЗДДФЛ по отношение на превишението над сумата на реализираната за годината нетна печалба за разпределение. В тези случаи се смята, че скритото разпределение на печалбата е извършено в момента на авансовото разпределение. Предвид разпоредбата на § 1, т. 4, б. „в“ от ДР на ЗКПО и § 1, т. 5, б. „в“ от ДР на ЗДДФЛ извършеното скрито разпределение на печалбата също представлява дивидент.

Относно данъчното облагане по реда на ЗКПО и ЗДДФЛ следва да се направи анализ на статута на съдружниците/акционерите, в чиято полза се извършва авансово разпределяне на печалбата. В случаите когато се дължи данък върху дивидентите, в т.ч. и с характер на скрито разпределение на печалбата, същият се внася в размер и срокове в съответствие с изискванията на ЗКПО и ЗДДФЛ. Също така следва да се има предвид и разпоредбата на чл. 27, ал. 1, т. 1 и ал. 2 от ЗКПО, когато получателят е местно юридическо лице.

Необходимо е да се има предвид, че ако в годишен план е налице превишение на авансово разпределената сума над годишната печалба за разпределение, съответно е платен данък при източника по ЗКПО/окончателен данък по ЗДДФЛ (когато такъв е дължим), и в решение на общото събрание или в дружествения договор не е предвидено това превишение да бъде възстановено от акционера/съдружника, то безспорно ще представлява скрито разпределение на печалбата по смисъла на горепосочените допълнителни разпоредби на ЗКПО и ЗДДФЛ. В случай че е предвидено превишението да бъде възстановено на дружеството, но това не е извършено и съответно пред НАП не се претендира възстановяване на внесения данък върху авансово разпределената сума, то очевидно и самото данъчно задължено лице разглежда това превишение като скрито разпределение на печалбата. Съответно, в



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

случай че данъчно задълженото лице претендира пред НАП възстановяване на внесения данък върху авансово разпределената сума, то за да бъде разгледано подобно искане следва в решение на общото събрание или в дружествения договор да е предвидено, че акционерът/съдружникът е длъжен да възстанови на дружеството въпросното превишение, както и фактически да го е възстановил съобразно предвиденото в решението на общото събрание/дружествения договор.

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП: ГЕОРГИ АРНАУДОВ

Документът е електронно създаден и подписан, като данни за електронния подпис на издателя се визуализират в горния десен ъгъл на началната страница, съгласно действащите нормативни изисквания.

Национална агенция за приходите обработва и защитава личните Ви данни, съобразно изискванията на Закона за защита на личните данни (ЗЗЛД) и Регламент (ЕС) 2016/679 на Европейския парламент и на Съвета от 27 април 2016 г.

Повече подробности за ангажиментите на Националната агенция за приходите, в качеството ѝ на администратор на лични данни, можете да намерите в „Политика по защита на личните данни в Националната агенция за приходите“, публикувана на интернет адрес: www.nra.bg или да се свържете с нас на имейл адреса на Информационния център на НАП: infocenter@nra.bg и телефон: 0700 18 700.