СЧЕТОВОДНИ И ДАНЪЧНИ АСПЕКТИ НА РАЗПРЕДЕЛЕН НЕПАРИЧЕН ЛИКВИДАЦИОНЕН ИЛИ ДРУЖЕСТВЕН ДЯЛ



Владимир Христов
д.е.с., Регистриран одитор

Ключови думи:
Ликвидационен дял
Дружествен дял
Разпределение
Капиталова печалба
Пазарна цена

Резюме
В статията са представени някои теоретични и практико-приложни аспекти на разпределянето на непаричен ликвидационен или дружествен дял. Поставен е акцент върху счетоводните аспекти на изследваната тематика както в контекста на прилагането на Международните счетоводни стандарти, така и на Националните счетоводни стандарти. Разгледани са и съответните данъчни аспекти в контекста на Закона за корпоративното подоходно облагане, Закона за данъците върху доходите на физическите лица и Закона за данък върху добавената стойност.

Увод

В правен аспект ликвидацията на търговско дружество представлява доброволно извънсъдебно производство за осребряване на имуществото[1]

[1] В правен аспект имуществото на търговско дружество се разглежда като съвкупност от права и задължения. В счетоводен аспект това са т.нар. нетни активи (собствен капитал), изразени като разлика между активите и пасивите.

на прекратеното дружество, погасяване на неговите задължения (удовлетворяване на вземанията на кредиторите), разпределяне на остатъка от имуществото между съдружниците/акционерите и заличаването му като правен субект от Търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел.

В Търговския закон (ТЗ) липсва легално определение за ликвидационен дял. Чл. 271 от ТЗ разпорежда в производството по ликвидация имуществото, което остава след удовлетворяване на кредиторите, да се разпределя между съдружниците/акционерите. Въз основа на този нормативен текст се прави обоснован извод, че ликвидационният дял материализира облигационно право на вземане върху част от имуществото на търговско дружество в ликвидация. Подчертава се, че е налице разлика между понятията ликвидационен дял и дружествен дял[2]. Дружественият дял материализира облигационно право на вземане върху част от имуществото на действащо дружество.

При равни други условия ликвидационният дял се определя съразмерно (пропорционално) на дяловете/акциите. Това правило не е абсолютно. Така например, в съответствие с разпоредбата на чл. 182, ал. 1, изр. 1 от ТЗ, привилегированите акции могат да осигуряват гарантиран или допълнителен ликвидационен дял.

За данъчни цели легалното определение за ликвидационен дял се съдържа в разпоредби на съответните материални данъчни закони[3], съгласно които ликвидационен дял е разпределението на дял от имуществото от едно лице при прекратяването му в полза на друго лице или при прекратяване на членството на това друго лице. Прави се обосновано заключение, че в данъчен аспект понятието ликвидационен дял има по-широк обхват и инкорпорира както ликвидационния дял, така и дружествения дял[4].

С настоящата статия се цели да се систематизират базовите постановки в счетоводен и данъчен аспект при разпределяне на непаричен ликвидационен или дружествен дял, като по този начин се

[2] В този смисъл е и съдебната практика на Върховния касационен съд. Така например Решение на ВКС № 64/09.06.2009 г.

[3] § 1, т. 6 от Допълнителните разпоредби на Закона за корпоративното подоходно облагане и § 1, т. 6 от Допълнителните разпоредби на Закона за данъците върху доходите на физическите лица.

[4] Разглеждан като облигационно право върху част от имуществото на дружеството при прекратяване на участие в него.

подкрепи създаването на добри практики за тяхната приложимост. Гореизложеното обуславя актуалността на избраната проблематика в теоретичен и практичен аспект. Изследователската цел в разработката е да се разгледат практико-приложните счетоводни и данъчни аспекти при разпределяне на непаричен ликвидационен или дружествен дял.

Счетоводни аспекти на непаричните дружествени дялове

Когато се разглеждат счетоводните аспекти на непаричните дружествени дялове, следва да се има предвид, че понастоящем в Република България са допустими две счетоводни бази за изготвяне и представяне на финансови отчети с общо предназначение. На първо място това са Националните счетоводни стандарти (НСС), които на основание чл. 36, ал. 1 от Закона за счетоводството се приемат от Министерския съвет. На следващо място това са Международните счетоводни стандарти (МСС)/(МСФО)[5]. Международните стандарти за финансово отчитане и разясненията към тях са приети от Европейската комисия за приложение в Европейския съюз с Регламент (ЕС) № 2023/1803 от 13 август 2023 г. (МСФО счетоводни стандарти, приети от ЕС) за приемане на някои Международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 г. на Европейския парламент и на Съвета (ОВ, серия L 237 от 26.09.2023 г.).

Когато счетоводната база за изготвяне и представяне на финансови отчети с общо предназначение са Международните счетоводни стандарти, разпределението на непарични активи като дружествен дял на собствениците (съдружници/акционери) се отчита по реда на Разяснение на Комитета за разяснения КРМСФО 17 Разпределения на непарични активи на собствениците (КРМСФО 17). В съответствие с разпоредбите на КРМСФО 17, задължението за изплащане на дружествен дял следва да се признае, когато съответният дружествен дял е надлежно оторизиран и вече не е предмет на преценка от страна на предприятието, т.е. на датата на вземане на решение за разпределяне на дружествен дял от

[5] Международни счетоводни стандарти (МСС) са приетите в съответствие с Регламент (ЕО) 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 19 юли 2002 г. за прилагането на Международните счетоводни стандарти и включват Международните счетоводни стандарти (International Accounting Standards (IAS), Международните стандарти за финансова отчетност (International Financial Reporting Standards (IFRS) и свързаните с тях тълкувания (SIC-IFRIC interpretations), последващите изменения на тези стандарти и свързаните с тях тълкувания, бъдещите стандарти и свързаните с тях тълкувания, издадени или приети от Съвета по международните счетоводни стандарти (International Accounting Standards Board (IASB).

компетентния орган на съответното дружество. Задължението за разпределяне на непарични активи като дружествен дял на собствениците се оценява по справедливата стойност на актива, който следва да се разпредели. В края на всеки отчетен период и към датата на уреждането се извършва преглед и се коригира балансовата стойност на задължението за изплащане на дружествен дял, като промените в балансовата стойност на задължението се признават в собствения капитал като корекция на сумата на разпределението. При изплащането на непаричен дружествен дял разликата между балансовата стойност на разпределените активи и балансовата стойност на задължението се признава в текущата печалба или загуба.

Гореописаните правила за счетоводно отчитане при разпределяне на непаричен дружествен дял следва да се прилагат и от предприятията, чиято база за изготвяне и представяне на финансови отчети с общо предназначение са Националните счетоводни стандарти (НСС). Основание за подобно заключение е разпоредбата на § 3.2., буква "б" от СС 1 „Представяне на финансови отчети“, съгласно която дадено предприятие, прилагащо Националните счетоводни стандарти следва да разработи и прилага счетоводна политика в съответствие с Международните счетоводни стандарти за всички нерешени в Националните счетоводни стандарти въпроси[6].

Счетоводни аспекти на непаричните ликвидационни дялове

На основание разпоредбата на чл. 35, ал. 1 от Закона за счетоводството годишните финансови отчети на предприятията в производство по ликвидация се съставят на базата на национален счетоводен стандарт. Това е действащият Национален счетоводен стандарт СС 13 „Отчитане при ликвидация и несъстоятелност“ (СС 13).

Нормативният текст на § 5.1 от СС 13 разпорежда имуществото, което остава след удовлетворяване на кредиторите, да се посочва в крайния ликвидационен баланс[7]. Прилагат се документите, с които се доказва, че е извършено разпределение между съдружниците, съответно между акционерите. Професионалното тълкуване на тази разпоредба води до заключението, че непаричните активи, които ще бъдат разпределени като

[6] Националните счетоводни стандарти не съдържат изрични разпоредби, които да регламентират счетоводното отчитане на разпределянето на непаричен ликвидационен или дружествен дял.

[7] Изготвя се след удовлетворяване на кредиторите.

ликвидационен дял не се отписват счетоводно. Същите следва да бъдат представени в крайния ликвидационен баланс. Обръщаме внимание, че конкретно тази нормативна разпоредба на стандарта е практически неприложима, защото например, дължимият корпоративен данък за последния данъчен период[8] по смисъла на ЗКПО следва да бъде деклариран и внесен в 30-дневен срок от датата на заличаване на данъчно задълженото лице, т.е. държавата като кредитор не е удовлетворена към датата, към която се изисква да бъде изготвен крайния ликвидационен баланс. Това твърдение е относимо и към други данъчни и осигурителни задължения.

Данъчни аспекти по Закона за корпоративно подоходно облагане при разпределяне на непаричен ликвидационен дял

Данъчните аспекти на изплатен непаричен ликвидационен дял са регламентирани в чл. 165 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО). Смисълът на разпоредбите на чл. 165 от ЗКПО е да се обложи т.нар. капиталова печалба, която би била генерирана при реализиране на разпределените като непаричен ликвидационен дял активи, в случаите когато пазарната им цена към момента на реализация (счетоводно отписване) превишава счетоводната им балансова стойност, както и да се отчете загуба, която би била генерирана в случаите когато пазарната цена към момента на реализация (счетоводно отписване) е по-ниска от счетоводната балансова стойност на отписаните и разпределени като непаричен ликвидационен дял активи.

На основание чл. 165, ал. 1 от ЗКПО разпределените като непаричен ликвидационен дял активи към момента на разпределението за данъчни цели се смятат за реализирани от данъчно задълженото лице по пазарни цени и се отписват. Този нормативен тест следа да бъде подложен на професионална критика. От една страна, неясно е какъв точно смисъл е вложил законодателят в израза "момента на разпределението" - дали това е датата на вземане на решението за разпределяне на ликвидационен дял или това е датата на счетоводно отписване на съответния актив. Прави се професионално предположение, че това следва да бъде моментът на счетоводно отписване на съответния актив от патримониума на предприятието, към което тълкуване води използваният израз "...и се отписват". От друга страна, неясно е как следва да се разбира израза

[8] Последният данъчен период на данъчно задължено лице, прекратено с ликвидация, обхваща времето от 1 януари на годината, в която е извършено заличаването, до датата на заличаването.

"отписват" - дали се касае за отписване в счетоводен или данъчен аспект. Неяснотата се засилва и когато този нормативен текст се тълкува във връзка с разпоредбата на § 5.1 от НСС 13, съгласно който непаричните активи, които остават след удовлетворяване на кредиторите и които ще бъдат разпределени като ликвидационен дял в производството по ликвидация, следва да бъдат представени в крайния ликвидационен баланс, т.е. не следва да бъдат отписвани счетоводно.

В съответствие с разпоредбата на чл. 165, ал. 2 от ЗКПО, 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. Свързаните с активите данъчни временни разлики се признават по общия ред на закона, като при определяне на данъчния финансов резултат се прилагат и разпоредбите за преобразуване на счетоводния финансов резултат при отписване на данъчен амортизируем актив, а именно чл. 66, ал. 1[9] и 2[10] от ЗКПО. Обръщаме внимание, че на основание чл. 66, ал. 3, т. 2, разпоредбите на чл. 66, ал. 1 и 2 от ЗКПО не се прилагат при отписване на актив за сметка на собствения капитал, когато данъчната стойност превишава счетоводната балансова стойност на актива.

На основание чл. 165, ал. 3 от ЗКПО счетоводните приходи и разходи, отчетени във връзка с разпределението на ликвидационен дял под формата на активи, не се признават за данъчни цели.

Въз основа на гореизложеното се обобщава, че за предприятията, прилагащи КРМСФО 17 преобразуванията по реда на чл. 165 от ЗКПО не водят до промяна на счетоводния финансов резултат.

В случаите, когато предприятията не прилагат разпоредбите на КРМСФО 17 и отчитат задължението за изплащане на непаричен ликвидационен дял по счетоводната (балансова) стойност на съответните, подлежащи на разпределение активи, приложение намират преобразуванията, регламентирани в чл. 165 от ЗКПО.

По такъв начин, независимо от приложения счетоводен подход за отчитане на разпределението на непаричен ликвидационен дял,

[9] Когато активът се отписва от счетоводния амортизационен план, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се увеличава със счетоводната балансова стойност на актива.

[10] Когато активът се отписва от данъчния амортизационен план, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се намалява с данъчната стойност на актива.

вследствие на данъчните преобразувания, въведени с чл. 165 от ЗКПО, обект на данъчно регулиране е винаги капиталовата печалба/загуба.

За улесняване разбирането на гореизложеното се разглежда следният практически пример:

На 01 юни X5 г. общото събрание на дружество "В" ООД е взело решение за изключване на съдружник "Я" и за намаляване на капитала на дружеството с дяловете на съдружника. Номиналната стойност на дяловете на съдружник "Я" е в размер на 80 000 евро. Взето е решение за изплащането на полагащия се дружествен дял (ликвидационен дял по смисъла на ЗКПО) на съдружника да бъде предоставено определено количество стоки[11]. Решението на общото събрание е вписано в Търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел на 30 юни X5 г[12]. На 30 юни X5 г. справедливата стойност на разпределените като ликвидационен дял стоки е **100 000** евро, а балансовата им стойност е 90 000 евро. Стоките са били придобити през X4 г., като тяхната цена на придобиване е 95 000 евро. Към 31 декември X4 г. е извършена обезценка на разпределените като ликвидационен дял стоки в размер на 5 000 евро. Непаричният ликвидационен дял се изплаща на 20 август X5 г., като на тази дата справедливата стойност на разпределените като ликвидационен дял стоки е *96 000* евро.

При вариант "А" се прилагат разпоредбите на КРМСФО 17 Разпределения на непарични активи на собствениците.

При вариант "Б" задължението за непаричен ликвидационен дял се оценява по счетоводната балансова стойност на подлежащите на разпределение като непаричен ликвидационен дял стоки.

Извършват се следните примерни счетоводни записвания:

	Вариант А	**Вариант Б**
30 юни X5 г .		
За счетоводно отчитане на подлежащия на изплащане ликвидационен дял	Дебит сметка Капитал 80 000 Дебит сметка Неразпределена печалба 20 000 Кредит сметка Ликвидационен дял 100 000	Дебит сметка Капитал 80 000 Дебит сметка Неразпределена печалба 10 000 Кредит сметка Ликвидационен дял 90 000

[11] На основание чл. 125, ал. 3 от ТЗ имуществените последици се уреждат въз основа на счетоводен баланс към края на месеца, през който е настъпило прекратяването.

[12] Решенията за изключване на съдружник и намаляване на капитала имат действие от вписването им в Търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел.

20 август Х5 г.		
За счетоводно отчитане на промяната в справедливата стойност на стоките, които се разпределят като ликвидационен дял, съответно за отчитане на промяната в стойността на подлежащия на изплащане непаричен ликвидационен дял (4 000 = **100 000** – *96 000*)	Дебит сметка Ликвидационен дял 4 000 Кредит сметка Неразпределена печалба 4 000	Няма счетоводно записване
За счетоводно отчитане изплащането на ликвидационния дял и отписване на разпределените като ликвидационен дял стоки	Дебит сметка Ликвидационен дял 96 000 Кредит сметка Стоки 90 000 Кредит сметка Други приходи 6 000	Дебит сметка Ликвидационен дял 90 000 Кредит сметка Приходи от продажба на стоки 90 000 Дебит сметка Приходи от продажба на стоки 90 000 Кредит сметка Стоки 90 000

Табл. 1: Сравнителна таблица за Разпределение на непарични активи на собствениците

В конкретната фактическа ситуация се извършват следните преобразувания на счетоводния финансов резултат по реда на ЗКПО:

Преобразуване по реда на ЗКПО	**Вариант А**	**Вариант Б**
Счетоводен финансов резултат	*6 000*	*0*
Чл. 165, ал. 2 (разлика между пазарната цена на актива и счетоводната стойност към датата на разпределение)	6 000 = (96 000-90 000)	6 000 = (96 000-90 000)

Чл. 165, ал. 2 във връзка с чл. 35, ал. 1	(5 000) (обратно проявление на отчетена през Х4 г. загуба от обезценка)	(5 000) (обратно проявление на отчетена през Х4 г. загуба от обезценка)
Чл. 165, ал. 3 (счетоводни приходи във връзка с разпределения ликвидационен дял)	(6 000)	(90 000)
Чл. 165, ал. 3 (счетоводни разходи във връзка с разпределения ликвидационен дял)	-	90 000
Данъчен финансов резултат	*1 000*	*1 000*

Табл.2: Сравнителна таблица за Преобразуване по реда на ЗКПО

На основание чл. 194, ал. 1 от ЗКПО с данък при източника се облагат ликвидационните дялове, разпределени от местни юридически лица в полза на:

- чуждестранни юридически лица, с изключение на случаите, когато дивидентите се реализират от чуждестранно юридическо лице чрез място на стопанска дейност в страната;
- местни юридически лица, които не са търговци, включително общини.

Данъкът върху ликвидационните дялове е окончателен и се удържа от местните юридически лица, разпределящи ликвидационни дялове.

С разпоредбата на чл. 194, ал. 3 от ЗКПО са регламентирани изключенията от облагане с данък, удържан при източника за доходи от ликвидационни дялове. Прилага се, когато ликвидационните дялове са разпределени в полза на:

1. местно юридическо лице, което участва в капитала на дружество като представител на държавата;
2. договорен фонд;
2. чуждестранно юридическо лице, което е местно лице за данъчни цели на държава - членка на Европейския съюз, или на друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, с изключение на случаите на скрито разпределение на печалба[13].

[13] Легалното определение за скрито разпределение на печалбата се съдържа в разпоредбата на § 1, т. 5 от допълнителните разпоредби на Закона за корпоративното подоходно облагане.

На основание чл. 198 от ЗКПО данъчната основа за определяне на данъка, удържан при източника за доходите от ликвидационни дялове, е разликата между пазарната цена[14] на подлежащото на получаване от съответния акционер или съдружник и документално доказаната цена на придобиване[15] на акциите или дяловете му. Този нормативен текст също следва да бъде подложен на професионална критика, защото законодателят не е регламентирал по един безспорен начин момента на определяне на данъчната основа - дали това следва да се извършва към датата на решението за разпределяне на ликвидационен дял или към датата на ефективното разпределение (изплащане) на ликвидационен дял. Това е важен аспект, защото за определени активи е възможна значителна флуктуация[16] на пазарните цени за периода между двете посочени дати. На следващо място нормативният текст създава предпоставки за неговото различно тълкуване в хипотеза когато акциите или дяловете са с различна цена на придобиване.

За илюстрация на гореизложеното ще си послужим със следните практически казуси:

Казус 1 свързан с акции/дялове с различна документално доказана цена на придобиване

Акционер Г притежава 2 бр. акции (за целите на примера акция Х и акция У) от капитала на акционерно дружество "А" АД, които

[14] Легалното определение за пазарна цена е дадено в § 1, т. 14 от ДР на Закона за корпоративното подоходно облагане и съдържа препратка към § 1, т. 8 от Допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Пазарна цена е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани.

[15] Документално доказана цена на придобиване на ценни книжа или дялове по смисъла на § 1, т. 22 от допълнителните разпоредби на ЗКПО е цената на придобиване на съответните ценни книжа или дялове, която лицето е доказало документално по реда, определен в съответните нормативни актове. Когато ценни книжа или дяловете от един вид, издадени от едно лице, са придобити на различни цени и впоследствие се продава част от ценните книжа или дяловете, като не може да бъде доказано кои от тях се продават, цената на придобиване на продадените ценни книжа или дялове е средно претеглената цена, определена въз основа на цената на придобиване на държаните ценни книжа или дялове към момента на продажбата. Изречение второ се прилага във всички случаи на разпоредителни действия с ценни книжа или дялове. Когато са придобити нови акции или дялове в резултат на разпределение, което не е довело до намаляване на собствения капитал на лицето, което разпределя акциите или дяловете, се преизчислява документално доказаната цена на придобиване на притежаваните акции или дялове. След придобиването на новите акции или дялове по предходното изречение документално доказаната цена на придобиване на всяка една акция или дял, включително новопридобитите, е равна на сумата от документално доказаните цени на придобиване на акциите или дяловете преди придобиването на новите акции или дялове, разделена на общия брой на притежаваните акции или дялове след придобиването, включително новопридобитите.

[16] Флуктуация (на латински: fluctuare – вариране, колебание).

представляват 20% от регистрирания капитал на дружеството. Документално доказаната цена на придобиване на акция Х е 1 000 евро, а документално доказаната цена на придобиване на акция У е 8 000 евро. Ликвидационният дял, полагащ се на акционер Г е в размер на 6 000 евро.

При тълкуване на съответната нормативна разпоредба може да се достигне до три различни заключения относно данъчната основа на данъка, който следва да бъде удържан при източника за доходите от ликвидационни дялове както следва:

А) 6 000 – (1 000 +8 000) = 0 евро;

Б) 6 000 – (1 000 + 8 000)/2 = 6 000 – 4 500 = 1 500 евро;

В) 3 000 – 1 000 + 3 000 – 8000 = 2 000 евро.

Казус 2 свързан с акции в хипотеза на извършено намаление на регистрирания капитал на дружеството чрез намаляване на номиналната стойност на акциите

Акционер Г притежава 1 бр. акция от капитала на акционерно дружество "В". Документално доказаната цена на придобиване и номиналната стойност на акцията при нейното първоначално емитиране през Х1 г. е 1 000 евро, През Х3 г. е извършено намаление на капитала на дружеството в размер на 10% чрез намаляване на номиналната стойност на акцията, в резултат на което на акционер Г е изплатена сума в размер на 100 евро. През Х4 г. ликвидационният дял, полагащ се на акционер Г е в размер на 6 000 евро.

При тълкуване на съответната нормативна разпоредба може да се достигне до две различни заключения относно данъчната основа на данъка, който следва да бъде удържан при източника за доходите от ликвидационни дялове както следва:

А) 6 000 – 1 000 = 5 000 евро;

Б) 6 000 – (1 000 - 100) = 5 100 евро.

Данъкът при източника е окончателен и се удържа от местните юридически лица, разпределящи ликвидационни дялове. Определянето на размера на дължимия данък е свързано с допълнителна административна тежест. Изчисляването на данъчната основа е свързано с документално доказване на цената на придобиване на съответните акции или дялове, като тези доказателства (документи) следва да бъдат изисквани от лицата получатели на доход от ликвидационни дялове.

В съответствие с разпоредбата на чл. 200, ал. 1 от ЗКПО данъчната ставка върху доходите от ликвидационни дялове е в размер на 5 на сто.

На последно място обръщаме внимание на разпоредбата на чл. 13 от ЗКПО, съгласно която когато в международен договор, ратифициран от Република България, обнародван и влязъл в сила, се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на този закон, прилагат се разпоредбите на съответния международен договор[17].

Данъчни аспекти по Закона за данъците върху доходите на физическите лица при разпределяне на непаричен ликвидационен дял

На основание чл. 38, ал. 1, т. 2 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), с окончателен данък се облагат облагаемите доходи от ликвидационни дялове в полза на местно или чуждестранно физическо лице от източник в България и местно физическо лице от източник в чужбина. Доходите, облагаеми с окончателни данъци по реда на ЗДДФЛ, като вид доход, са посочени в нормата на чл. 10, ал. 1, т. 6 от ЗДДФЛ. На основание чл. 10, ал. 2 и 4 от ЗДДФЛ в зависимост от формата на плащане доходите могат да бъдат парични и непарични, като непаричните доходи се остойностяват в евро към датата на придобиването им по пазарна цена.

Окончателният данък за доходите от ликвидационни дялове се определя върху положителната разлика между стойността на ликвидационния дял и документално доказаната цена на придобиване на дела в дружеството (чл. 38, ал. 4 от ЗДДФЛ). Този нормативен текст следа да бъде подложен на професионална критика, защото от използваната формулировка не става еднозначно ясно какво следва да се разбира под термина "стойност" в случаите когато се касае за непаричен ликвидационен дял. Прави се обосновано предположение, че законодателят е имал предвид пазарната стойност на разпределения като ликвидационен дял непаричен актив, защото на основание чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ непаричните доходи следва да се остойностяват в евро към датата на придобиването им по пазарна цена.

Ставката на окончателния данък е 5 на сто.

[17] В обхвата на тази разпоредба попадат Спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, по които Република България е страна.

Обръща се внимание на разпоредбата на чл. 75 от ЗДДФЛ, съгласно която когато в данъчна спогодба или друг международен договор, ратифициран от Република България, обнародван и влязъл в сила, се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на този закон, прилагат се разпоредбите на съответната данъчна спогодба или договор.

Данъчни аспекти по Закона за данък върху добавената стойност при разпределяне на непаричен дружествен дял

Подчертава се, че е налице противоречива административна и съдебна практика по отношение на изплащането на дружествен дял на напускащ дружеството съдружник под формата на стоки[18].

Трайната административна практика[19] на приходната администрация е, че подобна трансакция (сделка) следва да се разглежда като облагаема доставка на стоки по смисъла на чл. 12, ал. 1 във вр. с чл. 6, ал. 3 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), освен ако не попада сред изброените доставки в част втора, глава четвърта "Освободени доставки и придобивания" от ЗДДС. Върховният административен съд (ВАС) е на противоположно мнение, което е обективирано в Решение № 11653 от 04.10.2017 г. по адм. дело № 7713/2016 г. В решението се поддържа, че е налице трайна практика на Съда на Европейския съюз, съгласно която получаването на дивиденти не влиза в обхвата на облагането с ДДС. Същата правна логика важи и при изплащането на дружествен дял на напускащ съдружник, защото, независимо дали е в пари или е в натура, то е резултат от вътрешен акт на съдружниците и не е част от независимата икономическа дейност на търговското дружество, а представлява уреждане на имуществените отношения между съдружниците. Дружественият дял не се явява насрещна престация за извършена доставка на стока или услуга от лицето, което го получава и съответно не би могъл да бъде данъчна основа на облагаема доставка.

Получаването му е резултат от обстоятелството, че напускащият съдружник реализира имуществените си права като собственик на част от капитала на дружеството, като получава при напускането си полагаемата му се част от капитала.

[18] Стока по смисъла на Закона за данък върху добавената стойност е всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер.

[19] Така например Писмо с изх. № 24-39-7 от 10.05.2017 г.

Обръщаме внимание, че когато за стоките, послужили за изплащане на дружествен дял, е приспаднат данъчен кредит, е налице основание за корекция на ползвания данъчен кредит по реда на ЗДДС.

Данъчни аспекти по Закона за данък върху добавената стойност при разпределяне на непаричен ликвидационен дял

Според константната практика на приходната администрация разпореждането със стоки, обложени с данък по реда на чл. 111, ал. 1[20] от ЗДДС, представлява осребряване на имущество на търговски дружества в ликвидация и това не е независима икономическа дейност по смисъла на чл. 3, ал. 2 от ЗДДС. Следователно прехвърлянето на собствеността не формира облагаем оборот. В контекст на изложеното се прави заключение, че разпределението на непаричен ликвидационен дял под формата на стоки е извън обхвата на ЗДДС, доколкото не представлява независима икономическа дейност.

Посочва се, че в производство по ликвидация може да бъде направен избор дружеството да остане регистрирано по ЗДДС до датата на заличаването му от Търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел. В подобна фактическа ситуация, когато за стоките, послужили за изплащане на ликвидационен дял, е приспаднат данъчен кредит, е налице основание за корекция на ползвания данъчен кредит по реда на ЗДДС.

При разпределяне на непаричен ликвидационен дял (по смисъла на материалните данъчни закони) следва да се акцентира върху някои затруднения. При възникнало задължение за неговото облагане с данък при източника по реда на чл. 194, ал. 1 от ЗКПО (съответно окончателен данък по реда на чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ) и доколкото разпределението е под формата на активи, а не на пари в брой, платецът на дохода, на който е вменено задължение за удържане и внасяне в приход на бюджета на съответния данък, не е в състояние да го удържи ефективно. Пред данъчно задълженото лице, разпределило непаричен ликвидационен дял, има две възможности. Първата е да поиска преди изплащането на ликвидационния дял да му бъде възстановен дължимия данък. Втората е да отчете данъка върху ликвидационния дял като разход за своя

[20] Към датата на дерегистрацията се смята, че лицето извършва доставка по смисъла на ЗДДС на всички налични стоки и услуги, за които изцяло, частично или пропорционално на степента на използване за независима икономическа дейност, е ползвало данъчен кредит и които са:

1. активи по смисъла на Закона за счетоводството, или
2. активи по смисъла на Закона за корпоративното подоходно облагане, различни от тези по т. 1.

собствена сметка, който разход на основание чл. 26, т. 8[21] от ЗКПО е данъчно непризнат.

По аналогичен начин стои и въпросът с начисления ДДС в случаите когато изплащането на дружествен дял под формата на стоки бъде възприето като облагаема доставка на стоки. Пред данъчно задълженото лице, разпределило непаричен дружествен дял, има две възможности. Първата е да поиска преди изплащането на дружественния дял да му бъде възстановен дължимия ДДС. Втората е да отчете дължимия ДДС за разпределения непаричен дружествен дял като разход за своя сметка, който разход на основание чл. 26, т. 4[22] от ЗКПО е данъчно непризнат.

В заключение се правят следните обобщения:

- в търговскоправен аспект е налице разлика между дружествен дял и ликвидационен дял;
- за данъчни цели понятието ликвидационен дял има по-широк обхват;
- при разпределение на ликвидационен дял в натура (непаричен ликвидационен дял), заложената в ЗКПО концепция е да се обложи т.нар. капиталова печалба, определена като превишение на пазарната цена на разпределените като ликвидационен дял активи над счетоводната им балансова стойност към момента на разпределението. Разпоредбите на материалния данъчен закон са конструирани така, че независимо от прилаганата счетоводна база (НСС или МСС), вследствие на данъчните преобразувания, регламентирани в чл. 165 от ЗКПО, в крайна сметка винаги обект на данъчно регулиране е капиталовата печалба/загуба;
- налице е противоречива административна и съдебна практика по отношение на изплащането на дружествен дял на напускащ дружеството съдружник под формата на стоки в контекст на облагане с ДДС;
- действащата нормативна уредба на облагането на ликвидационните дялове с преки и косвени данъци не осигурява в достатъчна степен еднозначност и се характеризира с определени неясноти, което

[21] Не се признават за данъчни цели разходи за данък, който подлежи на удържане при източника и е за сметка на платеца на дохода

[22] Не се признава за данъчни цели разход, отчетен от доставчик по ЗДДС за начислен от него или от органа по приходите данък върху добавената стойност за извършена доставка, с изключение на начисления данък при безвъзмездни доставки и доставки по повод дерегистрация по ЗДДС; тази точка не се прилага за разходи, отчетени в резултат на корекция на данъчен кредит по ЗДДС.

- затруднява нейното практическо прилагане. Липсата на ясно формулирани разпоредби създава предпоставки за различни тълкувания и за административни и съдебни спорове. Поради това е необходимо да се предприемат целенасочени действия за усъвършенстване и прецизиране на нормативната уредба, така че тя да осигурява последователност и да гарантира правна сигурност.

Библиография

Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, обн. ДВ, бр. 105 от 29 декември 2005 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 51 от 05 юни 2026 г.;

Закон за данъците върху доходите на физическите лица, обн. ДВ, бр. 95 от 24 ноември 2006 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 30 от 27 март 2026 г.;

Закон за данък върху добавената стойност, обн. ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 115 от 30 декември 2025 г.;

Закон за корпоративното подоходно облагане, обн. ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 55 от 16 юни 2026 г.;

Закон за счетоводството, обн. ДВ, бр. 95 от 08 декември 2015 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 30 от 27 март 2026 г.;

Търговски закон, обн. ДВ, бр. 48 от 18 юни 1991 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 55 от 16 юни 2026 г.;

Национални счетоводни стандарти - Общи разпоредби, обн. ДВ. бр. 30 от 7 април 2005 г., посл. изм. и доп. ДВ. бр. 3 от 12 януари 2016 г.;

Счетоводен стандарт 1 - Представяне на финансови отчети, обн. ДВ. бр. 30 от 7 април 2005 г., посл. изм. и доп. ДВ. бр. 3 от 12 януари 2016 г.;

Счетоводен стандарт 13 - Отчитане при ликвидация и несъстоятелност, Обн. ДВ. бр. 30 от 7 април 2005 г., посл. изм. и доп. ДВ. бр. 3 от 12 януари 2016 г.;

КРМСФО 17 Разпределения на непарични активи на собствениците, прието от Европейската комисия за приложение в Европейския съюз с Регламент (ЕС) № 2023/1803 от 13 август 2023 г. за приемане на някои Международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 г. на Европейския парламент и на Съвета (ОВ, серия L 237 от 26.09.2023 г.).

ACCOUNTING AND TAX ASPECTS OF A DISTRIBUTED NON-CASH LIQUIDATION PAYOUT OR SHARE IN A COMPANY

Vladimir Hristov

Registered auditor

Key words:

Liquidation share

Company share

Distribution

Capital gain

Market price.

Summary

The article presents certain theoretical and practical aspects regarding the distribution of non-monetary liquidation or company shares. Emphasis is placed on the accounting aspects of the subject matter within the context of applying both International Accounting Standards and National Accounting Standards. Relevant tax implications are also examined in the context of the Corporate Income Tax Act, the Personal Income Tax Act, and the Value Added Tax Act.