



**СЧЕТОВОДНИ И ДАНЪЧНИ АСПЕКТИ НА
РАЗПРЕДЕЛЕНИТЕ НЕПАРИЧНИ ДИВИДЕНТИ**

Владимир Христов
Дипломиран експерт-счетоводител,
Регистриран одитор

Ключови думи:	Резюме
<p>Дивидент Непаричен актив Разпределение Капиталова печалба Пазарна цена</p>	<p>В статията са разгледани счетоводните аспекти на разпределените непарични дивиденди както в контекста на прилагането на Международните счетоводни стандарти, така и на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия. Разгледани са и данъчните аспекти на разпределените непарични дивиденди от гледна точка на Закона за корпоративното подоходно облагане, Закона за данъците върху доходите на физическите лица и Закона за данък върху добавената стойност.</p>

Счетоводни аспекти на непаричните дивиденди

От счетоводна гледна точка разпределението на непарични активи като дивидент на собствениците би следвало да се отчита в съответствие с разпоредбите на КРМСФО 17 Разпределения на непаричните активи на собствениците (КРМСФО 17). Това правило би следвало да важи както за предприятията, прилагащи Международните счетоводни стандарти (МСС), така и за предприятията, прилагащи Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия (НСФОМСП) като база за изготвяне на своите финансови отчети. Последното твърдение се основава на разпоредбата на т. 3.2., буква „б” на СС 1 Представяне на финансови отчети, съгласно която дадено предприятие, прилагащо НСФОМСП, следва да прилага счетоводна политика в съответствие с МСС за всички нерешени в НСФОМСП въпроси.

В съответствие с разпоредбите на КРМСФО 17 задължението за изплащане на дивидент следва да се признае, когато дивидентът 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 дивидент от Общото събрание на съответното акционерно дружество (АД) или дружество с ограничена отговорност (ООД).

Задължението за разпределяне на непарични активи като дивидент 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 предприятието следва да извърши преглед и да коригира балансовата стойност на задължението за изплащане на дивидент, като промените в балансовата

стойност на това задължение се признават в собствения капитал (в неразпределената печалба) като корекция на сумата на разпределението.

При изплащането на непаричния дивидент разликата между балансовата стойност на разпределените активи и балансовата стойност на задължението за дивиденди се признава в текущата печалба или загуба.

Данъчни аспекти на изплатените непарични дивиденди по Закона за корпоративно подоходно облагане (ЗКПО)

На първо място, данъчните аспекти на изплатените непарични дивиденди са регламентирани в чл. 165 от ЗКПО. Смисълът на тези разпоредби е за данъчни цели да се обложи т.нар. капиталова печалба, която би била генерирана при реализиране на разпределените като непаричен дивидент активи в случаите, когато пазарната им цена към момента на реализация (счетоводно отписване) превишава счетоводната им балансова стойност.

В същото време за данъчни цели би следвало да се отчете и признае и евентуалната 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 дивидент активи.

На основание чл. 165, ал. 1 от ЗКПО разпределените като дивидент активи към момента на разпределението за данъчни цели се смятат за реализирани от данъчно задълженото лице по пазарни цени и се отписват. В този текст липсва конкретна разпоредба кой е точно моментът на разпределение (дали това е датата на вземане на решението за разпределяне на дивидент, или това е датата на счетоводно отписване на съответния актив), но по-скоро това би следвало да бъде моментът на отписване на съответния актив от счетоводството на предприятието, към което тълкуване ни води използваният от законодателя израз „...и се отписват”.

Според 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 дивидента. Свързаните с активите данъчни временни разлики се признават по общия ред на Закона, като при определяне на данъчния финансов резултат се прилага и чл. 66, ал. 1 и 2 от ЗКПО. Тези разпоредби регламентират преобразуването на счетоводния финансов резултат при отписване на данъчен амортизируем актив от патримониума на предприятието. Същността им се състои в това, че при отписване на данъчен амортизируем актив от патримониума на предприятието се прилагат следните данъчни регулации при определяне на данъчния финансов резултат:

- счетоводният финансов резултат се увеличава със счетоводната балансова стойност на отписания данъчен амортизируем актив;
- счетоводният финансов резултат се намалява с данъчната стойност на отписания данъчен амортизируем актив.

А според ал. 3 на чл. 165 счетоводните приходи и разходи, отчетени във връзка с разпределението на дивидента под формата на активи, не се признават за данъчни цели.

Въз основа на горния анализ може да се обобщи, че за предприятията, прилагащи КРМСФО 17, преобразуванията по 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 непарични дивиденди по балансовата 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 непарични дивиденди, вследствие на данъчните преобразувания, въведени с чл. 165 от ЗКПО, обект на данъчно третиране е винаги капиталовата печалба/загуба.

Пример:

На 20 юни 2015 г. Общото събрание на дружество „У” АД е взело решение за разпределяне като дивидент на стока Х. На 20 юни 2015 г. справедливата стойност на разпределените като дивидент стоки е **100 000** лева, а балансовата им стойност е 90 000 лева. Стоките са били придобити през 2014 г., като тяхната цена на придобиване е 95 000 лева. Към 31 декември 2014 г. е извършена обезценка на разпределените като дивидент стоки в размер на 5 000 лева. Непаричният дивидент се изплаща на 20.08.2015 г., като на тази дата справедливата стойност на разпределените като дивидент стоки е **96 000** лева.

При вариант „А” се прилагат разпоредбите на КРМСФО 17 Разпределения на непаричните активи на собствениците.

При вариант „Б” задължението за непаричен дивидент се оценява по счетоводната балансова стойност на подлежащите на разпределение като непаричен дивидент стоки.

Извършват се следните счетоводни записвания:

	Вариант А	Вариант Б
20 юни 2015 г .		
За отчитане на начисления и подлежащ на изплащане дивидент	Дебит сметка Неразпределена печалба 100 000 Кредит сметка Задължения за дивиденди 100 000	Дебит сметка Неразпределена печалба 90 000 Кредит сметка Задължения за дивиденди 90 000

	Вариант А	Вариант Б
20 август 2015 г.		
За отчитане на промяната в справедливата стойност на стоките, които следва да се разпределят като непаричен дивидент, съответно за отчитане на промяната в стойността на подлежащия на изплащане непаричен дивидент (4 000 = 100 000 – 96 000)	Дебит сметка Задължения за дивиденти 4 000 Кредит сметка Неразпределена печалба 4 000	Няма счетоводно записване
За отчитане изплащането на дивидента и отписване на разпределените като дивидент стоки	Дебит сметка Задължения за дивиденти 96 000 Кредит сметка Стоки 90 000 Кредит сметка Други приходи 6 000	Дебит сметка Задължения за дивиденти 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

В конкретната фактическа ситуация се извършват следните преобразувания 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 2014 г. загуба от обезценка)	(5 000) (обратно проявление на отчетена през 2014 г. загуба от обезценка)
Чл. 165, ал. 3 (счетоводни приходи във връзка с разпределения дивидент)	(6 000)	(90 000)
Чл. 165, ал. 3 (счетоводни разходи във връзка с разпределения дивидент)	-	90 000
Данъчен финансов резултат	1 000	1 000

На основание чл. 194, ал. 1 от ЗКПО с данък при източника се облагат дивидентите, 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 дивидентите е окончателен и се удържа от местните юридически лица, разпределящи дивидентите.

С разпоредбите на чл. 194, ал. 3 от ЗКПО са регламентирани изключенията от облагане с данък, удържан при доходи от дивиденти.

Данъчни аспекти на изплатените непарични дивиденти по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ)

На основание чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ с окончателен данък се облагат облагаемите доходи от дивиденти в полза на местни физически лица от източник в България и от чужбина. Доходите, облагаеми с окончателни данъци по 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 български левове към датата на придобиването им по пазарна цена.

Предвид нормата на чл. 38, ал. 2 от ЗДДФЛ окончателният данък за доходите от дивиденти се определя върху брутната сума, определена с решението за разпределяне на дивидент. В случаите на непаричен доход – тази сума следва да е съобразена с нормата на чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ, т.е. с пазарната цена на съответния актив, разпределен като дивидент (в случая – на стоките). Ставката на данъка е 5 на сто, като данъкът се внася в срок до края на месеца, следващ тримесечието на вземане на решение за разпределяне на дивидент.

Данъчни аспекти на изплатените непарични дивиденти по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС)

Изплащането на непаричен дивидент под формата на стоки представлява доставка на стоки по смисъла на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС, тъй като се прехвърля собственост върху активи. На основание чл. 12 от ЗДДС разпределеният непаричен дивидент под формата на активи следва да се разглежда като облагаема доставка, освен ако не попада сред изброените доставки в част втора, глава четвърта „Освободени доставки и придобивания” от ЗДДС.

В конкретната фактическа обстановка би следвало да се отбележат следните затруднения.

- При необходимост от облагане с данък при източника по реда на чл. 194 от ЗКПО (съответно окончателен данък по реда на чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ), доколкото при разпределение на непаричен дивидент разпределението е под формата на активи, а не на пари в брой, платецът на дохода, на който е вменено задължение за удържането и внасянето в приход на бюджета на съответния данък върху дивидентите, не е в

състояние да го удържи ефективно. По такъв начин пред данъчно задълженото лице, разпределило непаричен дивидент, има две възможности. *Първата* е данъчно задълженото лице, разпределило непаричния дивидент, да поиска преди изплащането на дивидента да му бъде възстановен дължимият данък върху стойността на разпределения непаричен дивидент. *Втората* възможност е данъчно задълженото лице, разпределило дивидента, да отчете данъка върху дивидента като разход за своя собствена сметка, който разход на основание чл. 26, т. 8 от ЗКПО е *непризнат за данъчни цели*.

- По аналогичен начин стои и въпросът с начисления ДДС. Пред данъчно задълженото лице, разпределило непаричен дивидент, има две възможности. *Първата* е данъчно задълженото лице, разпределило непаричния дивидент, да поиска преди изплащането на дивидента да му бъде възстановен дължимият ДДС за разпределения непаричен дивидент. *Втората* възможност е данъчно задълженото лице, разпределило дивидента, да отчете дължимия ДДС за разпределения непаричен дивидент като разход за своя собствена сметка, който разход на основание чл. 26, т. 4 от ЗКПО също е *непризнат за данъчни цели*.

В заключение би могло да се направи обобщението, че при разпределение на дивиденти в натура (непарични дивиденти) разпоредбите на материалния данъчен закон, регламентиращ облагането с преки данъци, целят да се обложи т.нар. капиталова печалба, определена като превишение на пазарната цена на разпределените като дивидент активи над счетоводната им балансова стойност към момента на разпределението. Разпоредбите на материалния данъчен закон са конструирани така, че независимо от прилаганата счетоводна база (НСФОМСП или МСФО), вследствие на данъчните преобразувания, регламентирани в чл. 165 от ЗКПО, в крайна сметка винаги обект на данъчно третиране е капиталовата печалба/загуба.

ACCOUNTING AND TAX ASPECTS OF DISTRIBUTING NON-CASH DIVIDENDS

Vladimir Hristov
Certified Public Accountant,
Registered Auditor

Key words:	Summary
<p><i>Dividend</i></p> <p><i>Non-cash asset</i></p> <p><i>Distribution</i></p> <p><i>Capital gain</i></p> <p><i>Market price</i></p>	<p><i>The article discusses the accounting aspects of distributing non-cash dividends in the context of applying both the International Accountings Standards and the National Financial Reporting Standards for Small and Medium –sized Enterprises. The article also discusses the tax aspects of distributing non-cash dividends from the perspective of the Corporate Income Tax Act, the Natural Person Income Tax Act and the Value Added Tax Act.</i></p>