



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52, тел: 0700 18 700, факс: (02) 9859 3099

Изх. № М-24-36-62

Дата: 19.08.2015 год.

ЗКПО, чл. 1, т. 1;
ЗКПО, чл. 27, ал. 1, т. 1;
ЗКПО, чл. 194;
ДР на ЗКПО, § 1, т. 4;
ЗДДФЛ, чл. 38;
ДР на ЗДДФЛ, § 1, т. 5.

Относно: данъчно третиране по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) на предоставяне на превишението на приходите над разходите, извършено от юридическо лице, което не е търговец, в полза на неговия собственик и данъчно третиране на изплатените от собственика – търговско дружество дивиденди в полза на физически лица

В Централно управление на Националната агенция за приходите е постъпило Ваше писмо, препратено по компетентност и заведено с вх. № М-24-36-62/06.07.2015 г., в което е описана следната фактическа обстановка:

Търговското дружество „А“ АД е учредител (собственик) на университет „.....“ (У) и притежава 100% от учредителния дял в капитала (неподлежащ на съдебна регистрация) на У.

Основната дейност на Университета е нетърговска - образователни услуги по чл.6 от Закона за висшето образование (ЗВО), както и извършване на незначителна по обем търговска дейност.

На основание учредителния акт предстои вземане на решение от компетентния орган на Университета за разпределяне на част от формираната счетоводна печалба в полза на търговското дружество – учредител/собственик, което ще доведе до намаляване на собствения капитал на У.

Поставени са следните въпроси:

1. Следва ли да се облага това разпределение от У (нетърговец) в полза на неговия собственик (търговско дружество), като се има предвид, че нетърговската дейност не се облага с данък по ЗКПО, а печалбата от търговската дейност, разпределена в полза на местни юридически лица – търговци, не се облага с данък върху дивидентите по чл. 194 от ЗКПО?

2. Следва ли да се облага полученото в резултат на разпределението в търговското дружество – учредител?

3. Следва ли да се облага получената печалба от физическите лица – акционери в търговското дружество – учредител?

Предвид така изложената фактическа обстановка и съобразявайки относимата нормативна уредба, на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) изразявам следното становище:

По въпроси 1 и 2:

Съгласно чл. 9, ал. 2 от ЗВО висшите училища – държавни и частни се откриват, преобразуват, преименуват и закриват с решение на Народното събрание, като същите имат статут на юридически лица.

Основната дейност на висшите училища е подготовка на специалисти, способни да развиват и прилагат научни знания в различните области на човешката дейност, повишаване квалификацията на специалисти, развитие на науката, културата и иновационната дейност, научно-производствена, художествено-творческа, спортна и здравна дейност в съответствие със спецификата си (чл.6, ал.1 и ал.2 от ЗВО). На основание чл. 96а, ал. 1 от ЗВО за основната си дейност висшите училища не подлежат на облагане с корпоративен данък по част втора и с данък върху приходите по част пета от ЗКПО.

От гледна точка на данъчното облагане по ЗКПО висшите училища – държавни и частни са данъчно задължени лица на основание чл. 2, ал. 1, т. 1, във връзка с чл. 1, т. 2 и т. 7 от ЗКПО, като частните висши училища (каквото е У), се облагат за печалбата им от сделки по чл. 1 от Търговския закон (ТЗ) и от отдаване под наем на движимо и недвижимо имущество.

В запитването е посочено, че У възнамерява да разпредели част от счетоводната печалба, формирана в резултат на осъществяваната от него дейност, в полза на търговското дружество – учредител/собственик, вследствие на което ще се намали собственият му капитал.

За да се даде отговор на поставените въпроси, на първо място следва да се изясни доколко извършеното от У в полза на неговия учредител/собственик разпределение на резултата от дейността му носи белезите на дивидент по смисъла на § 1, т. 4 от ДР на ЗКПО.

Съгласно § 1, т. 4 от ДР на ЗКПО "дивидент" е разпределението в полза на лице, произтичащо от неговия дял в капитала на друго лице, вследствие на което намалява собствения капитал на последното, включително:

- доход от акции;
- доход от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества, и от други права, третирани като доходи от акции;
- скрито разпределение на печалбата (това понятие е дефинирано в § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО).

Не е дивидент разпределението, което съгласно счетоводното законодателство е отчетено при разпределящото лице като разход, с изключение на случаите на скрито разпределение на печалбата.

На първо място следва да се прави разграничение между понятията „дял в капитала“ и „собствен капитал“. Понятието „собствен капитал“ е регламентирано в счетоводното законодателство и то няма отношение към настоящия казус доколкото в случая е безспорно, че ако бъде извършено разпределението към учредителя/собственика ще е налице намаление на собствения капитал на У.

Понятието „дял в капитала“ по принцип обхваща не само дял в капиталови дружества, защото разпределението, произтичащо от акции/дялове в такива дружества, е изрично посочено в определението по § 1, т. 4 от ДР на ЗКПО. Въпросът е дали това определение е приложимо за юридическите лица, които не са търговци, от които поначало не се очаква да разпределят дивидент.

В търговското право дялът в капитала носи определени имуществени права на съдружниците, едно от които е правото на част от печалбата (право на дивидент). От своя страна печалбата, която е обект на това имуществено право, може да бъде само печалбата след облагане с данъци (балансовата печалба). Дяловете в капитала могат да се прехвърлят.

При юридическите лица, които не са търговци, не е налице нито капитал, нито дялове в смисъла, вложен в търговското право. Частното висше училище се създава с вноски на учредителите, а не с дялови вноски в капитала. Също така в ЗВО въпросите за имуществото на частните висши училища са засегнати единствено по повод на тяхното създаване (чл. 14 от ЗВО) и закриване (чл. 18, ал. 1, т. 3 и ал. 5 от ЗВО), но не и за периода на съществуването им.

При юридическите лица, които не са търговци, положителният финансов резултат от дейността, която е нетърговска (нестопанска) по своя характер, обичайно не се разпределя към собственика, а се използва отново за тази дейност. Това е така, защото тези лица, за разлика от търговците по смисъла на Търговския закон, не преследват печалба, респективно юридическите лица, които не са търговци, не се учредяват с цел реализиране на печалба от страна на техните учредители/собственици. Това разбиране е застъпено по отношение на

държавните висши училища в разпоредбата на чл. 90, ал. 6 и чл. 93 от ЗВО. Посочените разпоредби предвиждат, че превишаването на приходите над разходите в края на годината преминава като наличност в бюджета на висшите училища за следващата година, както и че собствените приходи на висшето училище (постъпления от такси за кандидатстване, за обучение и др.) се разходват само за издръжка на обучението на студентите и докторантите по ред, определен от академичния съвет.

От гореизложеното следва изводът, че извършеното разпределение от висшето училище към неговия учредител/собственик не представлява дивидент по смисъла на § 1, т. 4 от ДР на ЗКПО.

Ето защо при конкретната нетипична фактическа обстановка, която не е изрично уредена в действащата нормативна уредба, данъчното третиране на извършеното разпределение от У към неговия учредител/собственик следва да се подчинява на общите постановления на закона и на логиката, на която почива непризнаването за данъчни цели на определени счетоводни приходи.

Чрез разпоредбите на чл. 1, т. 1 и 2 от ЗКПО, регламентиращи обектите на облагане, е направено разграничение между печалбата на местните юридически лица (т. 1) и печалбата на местните юридически лица, които не са търговци, включително организациите на вероизповеданията (т. 2).

Първата точка очевидно обхваща печалбата на местните юридически лица – търговци, които априори подлежат на облагане по реда на ЗКПО за печалбата от цялостната си дейност, а втората ограничава обхвата си до печалбата на местните юридически лица, които не са търговци, от сделки по чл. 1 от Търговския закон, както и от отдаване под наем на движимо и недвижимо имущество.

Именно на това разграничение следва да бъде подчинено и прилагането на чл. 27, ал. 1, т. 1 от ЗКПО.

Счетоводните приходи от дивиденди на данъчно задължените по ЗКПО лица, които се облагат с корпоративен данък, реализирани в резултат на разпределение на дивиденди от местни юридически лица – търговски дружества, напълно обосновано се елиминират за данъчни цели, защото в противен случай ще се стигне до двукратно облагане с един и същ вид данък (корпоративен данък) веднъж на резултата от осъществяваната дейност и втори път на дивидента, който по същността си е „пасивен“ доход (доход от инвестиции). Видно от тази постановка на закона вероятната цел на законодателя е еднократно облагане с корпоративен данък и последващо еднократно облагане с данък при източника на доходите от дивиденди, когато последните достигнат до крайния си получател, от който не се очаква да вложи дивидента в дейност, подлежаща на облагане с корпоративен данък.

Видно е, че когато е налице разпределение от юридическо лице, което не е търговец, при това от дейността му, която не подлежи на облагане с корпоративен данък, поради това, че не попада сред обектите на облагане по чл. 1, т. 2 от ЗКПО, непризнаването на счетоводните приходи в резултат на това разпределение при търговското дружество – собственик, би довело до фактическо необлагане на неговата дейност. Това определено не би било в съответствие с гореизложената логика по отношение на данъчното третиране на приходите от дивиденди при търговските дружества. В случая непризнаването при учредителя/собственика на У на приходите от извършеното разпределение би било равносилно на освобождаване от корпоративен данък на това лице, без за това да е налице специална законова норма, което е недопустимо. В тази връзка следва да се посочи, че притежаването на собствеността върху юридическо лице, което не е търговец, не е равносилно на извършване на дейност от самото юридическо лице – нетърговец, която по аргумент от чл. 1, т. 2 от ЗКПО не подлежи на облагане.

Както е отбелязано по-горе, извършеното разпределение от юридическо лице, което не е търговец, в полза на неговия учредител/собственик не представлява дивидент по смисъла на § 1, т. 4 от ДР на ЗКПО и в този смисъл разпоредбата на чл. 27, ал. 1, т. 1 от ЗКПО не е приложима. Независимо от това е необходимо да се съобрази следното:

Дейността на юридическите лица, които не са търговци, от сделки по чл. 1 от ТЗ и от отдаване под наем на недвижимо и движимо имущество представлява обект на облагане съгласно чл. 1, т. 2 от ЗКПО и печалбите от тази дейност се облагат с корпоративен данък. Предвид аргументите, изложени по-горе, извършеното разпределение на резултата от тази

дейност към учредителя/собственика на юридическото лице, което не е търговец, също не носи белезите на дивидент по смисъла на § 1, т. 4 от ДР на ЗКПО, но за да се гарантира равностойно данъчно третиране на лицата (търговски дружества и юридически лица, които не са търговци), извършващи стопанска дейност на един и същ пазар и за да се избегне двойното данъчно облагане, следва да се приложи следното данъчно третиране:

- частта от счетоводните приходи на учредителя/собственика на юридическо лице, което не е търговец, съответстваща и произтичаща от дейността на юридическото лице, което не е търговец (в случая У), представляваща обект на облагане съгласно чл. 1, т. 2 от ЗКПО, не се признава за данъчни цели, т.е. с нея се намалява счетоводният финансов резултат.
- частта от счетоводните приходи на учредителя/собственика на юридическо лице, което не е търговец, съответстваща и произтичаща от дейността на юридическото лице, което не е търговец (в случая У), която не представлява обект на облагане съгласно чл. 1, т. 2 от ЗКПО, се признава за данъчни цели, т.е. с нея не се намалява счетоводният финансов резултат;

По въпрос 3:

Доходите на местни и чуждестранни физически лица са обект на облагане по реда на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ). Предвид разпоредбата на чл. 38, ал. 1, т. 2, б. „а“ от ЗДДФЛ, облагаемите доходи от дивиденди в полза на местни и чуждестранни физически лица от източник в България, какъвто е конкретният случай, се облагат с окончателен данък. В тази връзка е необходимо да се направят следните уточнения:

1. В съответствие с § 1, т. 5 от ДР на ЗДДФЛ, по смисъла на този закон дивидент е:
 - доход от акции;
 - доход от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества и от други права, третиран като доходи от акции;
 - скрито разпределение на печалбата.
2. Съгласно чл. 13, ал. 1, т. 4 от ЗДДФЛ не са облагаеми разпределения под формата на нови дялове и акции печалба или друг източник на собствен капитал в търговски дружества, както и разпределения печалба или друг източник на собствен капитал под формата на увеличаване на номиналната стойност на съществуващите дялове и акции. Следователно доходите от дивиденди, които не попадат в цитираното изключение подлежат на облагане с окончателен данък на основание чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ.

Окончателният данък за доходите от дивиденди се определя върху брутната сума, определена с решението за разпределяне на дивидент, като приложимата данъчна ставка е 5 на сто (вж. чл. 38, ал. 2 и чл. 46, ал. 3 от ЗДДФЛ). В съответствие с чл. 65, ал. 2 от ЗДДФЛ данъкът се удържа и внася от предприятието - платец на дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е взето решението за разпределяне на дивидент. В същия срок окончателният данък по чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ следва да бъде деклариран от платеща в декларацията по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ и чл. 201, ал. 1 от ЗКПО за дължими данъци (образец 4001).

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:

/ГАЛЯ ДИМИТРОВА/