

ТАБАКОВ, ТАБАКОВА & PARTNERS

LAW FIRM

ДО

„ЕЛАРГ ФОНД ЗА ЗЕМЕДЕЛСКА ЗЕМЯ” АДСИЦ

София, 28.11.2011

ДАНЪЧНО-ПРАВНО СТАНОВИЩЕ

Относно: Данъчни последици при ликвидация на Акционерно дружество със специална инвестиционна цел (тук по- долу „АДСИЦ”)

I. ФАКТИТЕ

Съгласно предоставената информация на среща, състояла се на 14.11.2011, ще се предприемат действия във връзка с обявяването в ликвидация на „Еларг Фонд за Земеделска Земя” АДСИЦ (тук по- долу „Дружеството” или „Фонда”). Дружеството е създадено през април 2005, със срок на съществуване до 2018. Основната му цел е да организира закупуването, отдаването под аренда и окрупняването на земеделска земя, осигурявайки максимална доходност за акционерите.

„Еларг Фонд за Земеделска Земя” АДСИЦ е публична компания, чиито капитал е в размер на 59 715 885.00 лева, разпределени в 59 715 885 акции с право на глас с номинална стойност 1 лев всяка. Набраните средства от последващи увеличения достигат 73.2 млн. лева. Свободно търгуемите акции на Българска фондова борса (БФБ) са в размер на 23.24 % от капитала на дружеството. „Еларг Фонд за Земеделска Земя” АДСИЦ, с борсов код 4С е включен в индексите SOFIX, BG REIT и BG 40 на БФБ.

Фондът се обслужва от „Агроменидж” АД и „Еларг Уинд” ЕООД.

„Агроменидж” АД е компания за управление на земеделски земи и свързаните с нея агробизнес дейности- култивация на земеделски земи, закупуване и отдаване под наем или аренда на земеделски земи, съхранение, преработка и реализация на селскостопанска продукция, складови сделки. Компанията се занимава с управление на земите на Дружеството. „Агроменидж” АД защитава интересите на Фонда във връзка със сключените договори за лизинг, наем, аренда и др.

„Еларг Уинд” ЕООД е дружество, 100% собственост на Фонда. Дейността на компанията обхваща проучвания и анализи с цел идентифициране на земи, собственост на Дружеството, подходящи за изграждане на ветроенергийни паркове и последващото им управление.

Акционери във Фонда са български и чужди търговски дружества и физически лица. Съгласно информация от интернет страницата на Фонда, „Алианц България Холдинг” АД е акционер чрез три свои пенсионни фонда, като също така държи съществена част от облигациите чрез свои застрахователни дружества.

„Агроменидж” АД е акционер с 49, 50 %, Дружества от групата на Алианц България- 16.80 %, Unicredit Bank Austria- 6.06 %, Фондове на ПОК Доверие- 5.01 % и свободно търгуеми акции- 22.63%

II. ВЪПРОСИ

Във връзка с предстоящата ликвидация на Фонда се поставя въпроса за всички данъчни последици в контекста на действащото законодателство.

III. АНАЛИЗ

На основание чл.3, ал.1 и ал.2 от Закона за дружествата със специална инвестиционна цел (ЗДСИЦ), дружеството със специална инвестиционна цел е акционерно дружество, което при условията и реда на закона инвестира паричните средства, набрани чрез издаване на ценни книжа, в недвижими имоти или във вземания, като във фирмата на дружеството се включва обозначението "акционерно дружество със специална инвестиционна цел" или съкращението "АДСИЦ". С разпоредбата на чл.2, ал.1 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) е регламентирано, че местните юридически лица са данъчно задължени лица по реда на цитирания закон. Предвид разпоредбата на чл.3, ал.1, във вр. с чл.5, ал.1 от ЗДСИЦ, дружеството е юридическо лице и съответно данъчно задължено лице по смисъла на ЗКПО. Като такова, то прилага разпоредбите на този закон. С чл.175 от ЗКПО е регламентиран специален ред за данъчно третиране на АДСИЦ по отношение на облагането с корпоративен данък. Съгласно текста на посочения член, дружествата със специална инвестиционна цел по ЗДСИЦ не се облагат с корпоративен данък. Посочената от закона разпоредба за липсата на данъчно облагане с корпоративен данък не освобождава дружеството от изпълнение на всички останали разпоредби на ЗКПО, като определяне на данъци при източника, подаване на годишна данъчна декларация и други, регламентираны със закона. В тази връзка на практика на данъчно облагане подлежат само доходите на притежателите на ценни книжа, издавани от АДСИЦ. Приложимите закони за данъчното третиране на тези доходи, обект на облагане, са ЗКПО (обнародван в „Държавен вестник“, бр. 105 от 22.12.2006 г., в сила от 01.01.2007 г. с последващи изменения и допълнения) и Закона за данъците върху доходите на физическите лица („ЗДДФЛ“, обнародван в „Държавен вестник“, бр. 95 от 24.11.2006 г., в сила от 01.01.2007 г. с последващи изменения и допълнения)

От друга страна разпоредбата на чл.175 от ЗКПО създава възможност за двукратно тълкуване с оглед на факта, че цитираната норма освобождава от корпоративен данък само дружества по ЗДСИЦ. При обявяване на такова дружество в ликвидация преди изтичането на срока, за който е създадено, сме изправени пред две хипотези. Едната е свързана с отнемането на лиценза по реда на чл.16 от ЗДСИЦ, съгласно който лиценза се отнема от КФН, когато дружеството:

- не започне да извършва разрешената дейност в срок 12 месеца от датата на издаването на лиценза;
- е представило неверни данни, които са послужили като основание за издаване на лиценза;
- престане да отговаря на условията, при които е издаден лицензът;
- системно нарушава разпоредбите на този закон или актовете по прилагането му.

Другата възможност е в хипотезата на чл.28 от ЗДСИЦ- при изтичане на предвидения в устава срок или при решение на общото събрание, но само на основания, предвидени в устава и в проспекта за издаване на ценни книжа. В този случай лиценза не се отнема, а се издава разрешение от КФН и се одобряват лицата определени за ликвидатори или синдици на дружеството.

И в двете хипотези- и при тази при която се издава решение от КФН, с което се отнема лиценза и при тази, при която се издава разрешение за прекратяване, се поставя въпроса могат ли приходните органи да приемат, че от един момент насетне корпоративен данък започва да се дължи. Или че при прекратяване на АДСИЦ преди изтичане на срока, за който е създадено се цели единствено заобикаляне на

определени данъчни последици, свързани с ДДС върху доставките на АДСИЦ, още повече когато не се предприемат активни действия по ликвидацията.

Във връзка с горното, предлагаме следните отговори:

1. Съгласно чл.175 от ЗКПО- дружествата със специална инвестиционна цел по Закона за дружествата със специална инвестиционна цел не се облагат с корпоративен данък, т.е. законодателят е имал предвид АДСИЦ, които осъществяват дейност по предвидения от ЗДСИЦ ред. Тази норма не е свързана с презумпцията, че при започване на процесите по ликвидация дружеството престава да бъде такова по ЗДСИЦ и съответно става облагаемо с корпоративен данък. Всяко различно становище не държи сметка за обстоятелството, че процедурата по ликвидация е иманентно свързана с АДСИЦ, доколкото те по определение са дружества, създавани за определен срок (чл.7, т.1 от АДСИЦ). Позицията, че при започване на процедура по прекратяване АДСИЦ стават облагаеми субекти с корпоративен данък по ЗКПО води до абсолютно неприемливи резултати и би ги принудило да извършват процедурите по ликвидация преди същинската ликвидация.

Това не е целта на закона. Целта на закона е да установи, че всяко АДСИЦ получило лиценз от КФН, докато не бъде заличено се ползва от режима на чл.175 от ЗКПО. И обратното създадено дружество като АДСИЦ, но не получило лиценз, не се ползва от този привилегирован режим.

Нещо повече, при прекратяване на АДСИЦ по реда на чл.28 от ЗДСИЦ не се отнема лиценза, а дружеството продължава да бъде АДСИЦ и след получаване на разрешение от КФН, но към наименованието се прибавя „в ликвидация“. Тук следва да се отчете и обстоятелството, че АДСИЦ не може да се преобразува в друг вид търговско дружество, т.е. докато не бъде заличено то остава такова по ЗДСИЦ, стига, разбира се, да му е издаден лиценз по реда на чл.11 от с.з.

2. Ал.3 на чл.29 от ЗДСИЦ предвижда КФН да издаде наредба във връзка с реда и условията за издаване на разрешение по чл.27 и чл.28 от с.з. Тъй като такава наредба не е издадена, препоръчваме Фондът да аргументира сериозно основанията си прекратяване преди изтичане на предвидения срок, включително като се предприемат действия по промяна в устава и другите устройствени актове.

3. Също така, много важно е да се документират действията предприети при ликвидацията, включително чрез седмични отчети на ликвидаторите и обслужващите дружества. Само така ще може да се докаже, че се предприемат активни действия по ликвидация- т.е. че не става въпрос за симулация на ликвидация, и че забавянето на ликвидационния процес се дължи на обективни причини извън контрола на управляващите процеса на ликвидация.

III.1. ДАНЪК ВЪРХУ ДИВИДЕНТИТЕ И ЛИКВИДАЦИОННИТЕ ДЯЛОВЕ

A/ Местни и чуждестранни физически лица- акционери

Съгласно чл.38 ЗДДФЛ, облагаемите доходи от дивиденди от акции и ликвидационни дялове, получени от местни или чуждестранни физически лица, се облагат с окончателен данък в размер на 5% (пет на сто), който се начислява при дивидент- върху брутната сума, определена с решението за разпределяне на дивидент, а при ликвидационни дялове- върху положителната разлика между стойността на ликвидационния дял и документално доказаната цена на придобиване на дела в Дружеството.

Данъкът за доходи от ликвидационни дялове се удържа и внася от платеща в срок до края на месеца, през който е начислен ликвидационният дял.

Чуждестранното лице има право да ползва намален или нулев размер на данъка, удържан при източника, ако това се предвижда в действаща спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО). Процедурата по прилагане на данъчните облекчения за чуждестранни лица, предвидени във влезлите в сила СИДДО на доходите на чуждестранни лица е уредена в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК). Съгласно разпоредбите на ДОПК, чуждестранното лице трябва да удостовери пред органа по приходите в България, че: (1) е местно лице на другата държава по смисъла на съответната СИДДО; (2) е притежател на дохода от източник в Република България; (3) не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на Република България, с които съответният доход е действително свързан; и (4) са изпълнени особените изисквания за прилагане на СИДДО или отделни нейни разпоредби по отношение на определени в самата СИДДО лица, когато такива особени изисквания се съдържат в съответната СИДДО. Посочените по предходното изречение обстоятелства се посочват в искане (по образец, утвърден от Изпълнителния директор на Националната агенция за приходите), като:

- обстоятелствата по т.(1) по-горе се удостоверяват от чуждестранната данъчна администрация в искането или съобразно обичайната й практика;
- обстоятелствата по т.(2) и т.(3) по-горе се декларират от чуждестранното лице;
- обстоятелствата по т.(4) по-горе се удостоверяват с официални документи, включително извлечения от публични регистри; когато такива документи не се издават, се допускат и други писмени доказателства; тези обстоятелства не могат да се удостоверяват с декларации.

Към искането се прилагат и писмени доказателства относно вида, основанието за реализиране и размера на съответния доход. Такива доказателства могат да бъдат:

- в случаите на доходи от дивиденди: решение на Общото събрание на Дружеството; извлечение от Книгата за безналични акции и др. подобни;
- при доходи от ликвидационен дял: документ, доказващ размера на направена та инвестиция, краен ликвидационен баланс след удовлетворяване на кредиторите и документ, определящ разпределението на ликвидационния дял, а при разпределяне на ликвидационния дял в натура - решение на съдружниците или акционерите и документи, въз основа на които е определена пазарната цена на ликвидационния дял.

Искането за прилагане на СИДДО, придружено от необходимите документи, трябва да бъде подадено до органите по приходите в България от чуждестранното лице-получател на доходи. Непроизнасянето в посочения в ДОПК срок се смята за становище за наличие на основания за прилагане на СИДДО. Ако органите по приходите откажат да освободят от облагане чуждестранно лице-акционер, Дружеството е задължено да удържи пълния размер на дължимия данък при източника - 5% (пет процента).

Акционерът, чието искане за освобождаване от данъчно облагане е отказано, може да обжалва решението по предвидения в ДОПК ред.

Б/ Местни юридически лица-акционери

Съгласно чл.27 ЗКПО доходите от дивиденди при разпределянето на печалба от АДСИЦ, получени от акционери- местни юридически лица, участват при определяне на данъчния финансов резултат и се облагат с корпоративен данък по общия ред на ЗКПО.

- Чуждестранни юридически лица-акционери

Съгласно чл.194 ЗКПО доходите на чуждестранни юридически лица-акционери от дивиденди или ликвидационни дялове, разпределени от Дружеството, се облагат с

окончателен данък при източника в размер на 5% (пет на сто), който се начислява при дивиденди - върху brutния размер на разпределените дивиденди, а при ликвидационни дялове - върху разликата между пазарната цена на подлежащото на получаване от съответния акционер и документално доказаната цена на придобиване на акциите му.

С данък при източника не се облагат дивидентите и ликвидационните дялове, разпределени в полза на 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. Приложим е редът за прилагане на СИДДО, описан по-горе.

Дружеството, удържащо данъка при източника по чл.194 от ЗКПО, е длъжно да внесе дължимите данъци, както следва:

- в случаите, когато притежателят на дохода е местно лице на държава, с която Република България има влязла в сила СИДДО- в тримесечен срок от началото на месеца, следващ месеца, през който е взето решението за разпределяне на дивиденди или ликвидационни дялове
- във всички останали случаи- в срок до края на месеца, следващ месеца, през който е взето решението за разпределяне на дивиденди или ликвидационни дялове.

III.2. ДЕКЛАРИРАНЕ НА ДАНЪКА

Удържания и внесен данък върху дохода от ликвидационен дял се декларира със специална декларация по чл.55, ал.1 ЗДДФЛ. Изискването за подаване на декларацията по чл.55, ал.1 ЗДДФЛ се отнася само за ликвидационен дял, начислен на чуждестранни физически лица. Попълването на данни в декларацията по чл.55, ал.1 ЗДДФЛ от 01.01.2008 г. освобождава платеща на дохода от изискването да декларира дохода на чуждестранното лице в Справката по чл. 73, ал. 1 ЗДДФЛ за изплатени доходи, различни от доходи от трудови правоотношения (чл. 73, ал. 2 ЗДДФЛ).

По- долу ще разгледаме всяка от посочените особености. Когато ликвидационният дял е начислен в полза на лице, което е местно в държава, с която Република България има сключена Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, данъкът се удържа и внася от дружеството в тримесечен срок от началото на месеца, следващ месеца, през който е начислен ликвидационният дял (чл.65, ал.9 ЗДДФЛ). Удълженият срок се прилага, независимо от това дали са предприети или не процедури за прилагане на СИДДО. Според нас обаче, той е приложим само ако дружеството - платец на дохода, разполага с доказателство, че лицето действително е местно на страната, с която е сключена СИДДО. За целта е необходим документ от данъчната администрация на съответната страна. Дружеството следва да декларира удържания данък с данъчна декларация по чл.55, ал.1 ЗДДФЛ, в срок до края на месеца, следващ тримесечието на внасяне на данъка (чл.55, ал.1 и чл.56, ал.1 ЗДДФЛ). (Образецът на декларацията по чл.55, ал.1 ЗДДФЛ може да бъде изтеглен от интернет-страницата на НАП - www.nap.bg.) Декларацията се подава в териториалната дирекция на Националната агенция за приходите (ТД на НАП) по мястото на регистрация на дружеството (чл.57, ал.1 ЗДДФЛ). Въз основа на подадената данъчна декларация по чл.55 ЗДДФЛ за удържан данък по искане на чуждестранно физическо лице се издава удостоверение по образец за платен данък, което лицето да ползва при определяне на данъчното задължение в страната, на която е местно. Искането се подава в ТД на НАП, в която е подадена данъчната декларация по чл.55, ал.1 ЗДДФЛ (чл.58 ЗДДФЛ).

Съгласно чл.201 от ЗКПО лицата, удържали и внесли данъка при източника по чл.195 от с.з, декларират това обстоятелство пред териториалната дирекция на Националната агенция за приходите, където е регистриран или подлежи на регистрация платещът на дохода, чрез декларация по образец. Декларацията се подава за всяко тримесечие в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е внесен данъкът. В случаите, когато платещът на дохода е лице, което не е задължено да удържа и внася данък, декларацията се подава от получателя на дохода в срок до подаване на искането за издаване на удостоверение лице за внесения по реда на този закон данък върху доходи на чуждестранни юридически лица, но не по-късно от срока по предходното изречение.

III.3. ОСОБЕНОСТИ ПРИ РАЗПРЕДЕЛЯНЕ НА ЛИКВИДАЦИОНЕН ДЯЛ В НАТУРА.

Нормата на чл.165, ал.1 от ЗКПО гласи, че разпределените като ликвидационен дял активи към момента на разпределението се смятат за реализирани от данъчно задълженото лице по пазарни цени и се отписват. Определянето на пазарни цени може да стане чрез извършване на експертна оценка от лицензирано лице - оценител или като се ползват някои от методите за определяне на пазарни цени по смисъла на определението за пазарна цена.

"Пазарна цена" е цената по смисъла на § 1, т. 8 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), определена чрез методите за определяне на пазарни цени по смисъла на § 1, т. 10 от допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

Съгласно § 1, т. 8 от допълнителната разпоредба на ДОПК "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.

Съгласно § 1, т. 10 от допълнителната разпоредба на ДОПК "Методи за определяне на пазарните цени" са:

- а) методът на сравнимите неконтролирани цени между независими търговци;
- б) методът на пазарните цени, където обичайната пазарна цена е цената, използвана в процеса на продажба на стоки и услуги в непроменена форма на независим партньор, намалена с разходите на търговеца и с обичайната печалба;
- в) методът на увеличената стойност, при който обичайната пазарна цена се определя, като себестойността на продукцията се увеличи с обичайната печалба;
- г) методът на транзакционната нетна печалба;
- д) методът на разпределената печалба.

Редът и начинът за прилагане на методите се определят с Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени (обн., ДВ, бр. 70 от 29.08.2006 г.)

III.4. СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ ПРИ ЛИКВИДАЦИЯ

В периода на ликвидацията съгласно чл.268, ал.1 от Търговския закон ликвидаторите са длъжни да довършат текущите сделки, да съберат вземания, да превърнат останалото имущество в пари и да удовлетворят кредиторите. Счетоводният баланс се трансформира в "начален баланс при ликвидация". Образува се ликвидационен капитал от трансформирането на сметките за отчитане на капитала, резервите, финансовите резултати и невнесения капитал. Въвежда се счетоводна сметка „Резултат при несъстоятелност и ликвидация“, чрез която се отчитат резултатите от ликвидацията, като по нея се съпоставят извършените разходи по осъществяването на ликвидацията и получените приходи от продажбата

на движимо и недвижимо имущество. В края на отчетния период салдото по сметка „Резултат при несъстоятелност и ликвидация“ се приключва със сметка „Основен капитал“, аналитична сметка „Ликвидационен капитал“.

Съгласно чл.158 от ЗКПО, при прекратяване с ликвидация за периода до заличаването му, данъчно задълженото лице изпълнява задълженията си по общия ред на този закон и при спазване изискванията на глава двадесет и първа от същия, като включително подава следващите се финансови отчети, които се изготвят и представят съгласно счетоводното законодателство.

Съгласно чл.4, ал.1, т.2 от Закона за счетоводството, счетоводството се осъществява и финансовите отчети се съставят в съответствие с изискванията на този закон при съобразяването със счетоводния принцип за действащо предприятие - приема се, че предприятието е действащо и ще остане такова в предвидимо бъдеще; предприятието няма нито намерение, нито необходимост да ликвидира или значително да намали обема на своята дейност - в противен случай при изготвянето на финансовите отчети следва да се приложи ликвидационна или друга подобна счетоводна база.

Предвид горното за целите на счетоводната отчетност предприятията, обявени в ликвидация, не се считат за действащи предприятия и през периода на ликвидацията следва да прилагат ликвидационна или друга счетоводна база в съответствие с изискванията на СС 13 - Отчитане при ликвидация и несъстоятелност.

По отношение на данъчното облагане по реда на ЗКПО, обаче, тези предприятия се приемат за действащи и следва да изпълняват данъчните си задължения по общия ред на закона, т. е. не са налице основания за изключване на разходи и приходи в хода на ликвидационното производство.

На основание чл.159 от ЗКПО към датата на вписването в търговския регистър (ТР) на прекратяването се дължи корпоративен данък, но тъй като в случая ще се извършва ликвидация на АДСИЦ, то следва да се приложи нормата на чл.175 от ЗКПО и корпоративният данък няма да се дължи. И тъй като в данъчните декларации по ЗКПО не е предвиден специален ред, по който следва да се отрази законовото изискване за освобождаване от начисляването и внасянето на корпоративен данък, считаме че при тези обстоятелства за индикация на предоставеното право на недължимост на корпоративен данък при попълване следва да се отрази пълното наименование, съгласно акта за възникване - АДСИЦ, а при попълване на реквизита за „основна дейност“ е възможно да се посочи основаниято за освобождаването от корпоративен данък- чл.175 от ЗКПО.

Съгласно чл.161, ал.1, чл.162, ал.1 и чл.163, ал.1 от 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 Търговския закон, до датата на подаването му. Данъчната декларация за последния данъчен период, определен по чл.161, ал.1, се подава на датата на подаване на искането за заличаване заедно с копие от него.

При необходимост от допълнителни разяснения, моля не се колебайте да ни потърсите.

С уважение,
Тодор Табаков
Съдружник

