

## SPECIFICITY IN APPLYING THE TAX REGULATION FOR EXPENDITURE WHICH REPRESENT HIDDEN PROFIT DISTRIBUTION

**Valentina Staneva**

Todor Kableshkov University of Transport – Sofia, Bulgaria, valiastaneva@abv.bg

**Abstract:** The present study examines a specific problem in the taxation of the financial result of enterprises, related to the hidden distribution of profit. Achieving a positive financial result and the way to reflect it in the financial statement is a function of the management of every enterprise. The specificity of management decisions is determined by the application of various complex management approaches, taking into account the requirements of both accounting and tax legislation. The specifics arise in the cases that differ from the usual tax regulation, and their research aims to highlight and improve the information awareness of the interested parties.

The topic of hidden profit distribution is debatable and relevant to current economic conditions as it relates to building accounting understanding and experience to assist enterprise management in making management decisions. There are different points of view, depending on the divergent interests of owners, shareholders and partners who wish to use the realized profit from the activity in advance before the annual accounting period has ended. There are frequent cases of using the profit for personal needs, which is contrary to the rules for observing financial discipline in the enterprise. Usually these are enterprises that develop their activities in the gray economy. There are not a few cases when labor remuneration in the amount of minimum wage is received according to documents, and the rest of the actual remuneration is not reflected in the accounting registers.

The authorities of the revenue administration classify such behavior of the audited entities as hidden distribution of profit, which leads to certain sanctions for these diverted amounts.

The purpose of the present study is to clarify the specifics, nature, accounting and tax interpretation of expenses that represent hidden profit distribution, as well as the consequences that may arise. The focus is on specific examples from practice, in which a combination of accounting and legal knowledge is imperative for their practical solution.

**Keywords:** specific decisions, tax regulation, hidden profit distribution, financial result, financial discipline, tax control.

## СПЕЦИФИКА ПРИ ПРИЛАГАНЕ НА ДАНЪЧНАТА РЕГУЛАЦИЯ ЗА РАЗХОДИ, КОИТО ПРЕДСТАВЛЯВАТ СКРИТО РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ НА ПЕЧАЛБАТА

**Валентина Станева**

ВТУ „Тодор Каблешков” – София, България, valiastaneva@abv.bg

**Резюме:** Настоящото изследване разглежда специфичен проблем при данъчното облагане на финансовия резултат на предприятията, свързан със скритото разпределение на печалбата. Постигането на положителен финансов резултат и начина за отразяването му във финансовия отчет е функция на управлението на всяко предприятие. Специфичността на управленските решения се обуславя от прилагането на различни комплексни управленски подходи, като се отчитат изискванията както на счетоводното, така и на данъчното законодателство. Спецификите се пораждат в казусите, които се отличават от обичайната данъчна регулация, като изследването им има за цел открояване и подобряване на информационната осведоменост на заинтересованите лица.

Темата за скритото разпределение на печалбата е дискуссионна и актуална за сегашните икономически условия, тъй като се свързва с изграждането на счетоводно разбиране и опит, с които да се подпомогне мениджмънта на предприятието при вземането на управленски решения. Има различни гледни точки, в зависимост от разнопосочните интереси на собственици, акционери и съдружници, които желаят да използват авансово реализираната печалба от дейността, преди да е приключил годишния отчетен период. Чести са случаите на използване на печалбата за лични нужди, което е в противоречие на правилата за спазване на финансовата дисциплина в предприятието. Обикновено това са предприятия, които развиват дейността си в сивата икономика. Не са малко и случаите, когато се получава трудово възнаграждение в размер на минимална работна заплата по документи, а останалата част от действителното възнаграждение не се отразява в счетоводните регистри.

Органите на приходната администрация класифицират подобно поведение на проверяваните субекти като скрито разпределение на печалбата, което води след себе си и до определени санкции за тези отклонени суми.

Целта на настоящето изследване е да внесе яснота относно спецификите, същността, счетоводната и данъчна интерпретация на разходите, които представляват скрито разпределение на печалбата, както и последиците, които могат да възникнат. Фокуса е насочен върху специфични примери от практиката, в които е наложително съчетаване на счетоводни и правни знания за тяхното практическо решаване.

**Ключови думи:** специфични решения, данъчна регулация, скрито разпределение на печалбата, финансов резултат, финансова дисциплина, данъчен контрол.

## 1. ВЪВЕДЕНИЕ

От началото на 2007 г. в Република България се прилагат Закон за корпоративно подоходно облагане (ЗКПО) и Закон за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), които многократно са променени през годините. По отношение на ЗКПО, разпоредбите на закона въведоха специалните раздели за транспониране на специфични правила и изисквания, свързани с членството в Европейския съюз (ЕС) и прилагане на общоевропейската рамка за правен режим и данъчно третиране на корпоративния данък. Чрез корпоративният данък, който се формира от доходите на данъкоплатците, предоставян под формата на парично плащане към държавата, се постига изпълнение на нейните социално-икономически функции. От правна гледна точка корпоративния данък е принудително и безвъзмездно плащане към държавата при условията на приет данъчен закон. Дължимите от предприятието данъци към бюджета на държавата са преки или косвени в зависимост от процедурата за облагане. Преките данъци се начисляват и изплащат при формиране на финансовия резултат на предприятието. Пример за такъв пряк данък е корпоративният данък. По отношение на ЗДДФЛ, чрез закона се постигна хармонизиране на българското данъчно законодателство с правото на Европейския съюз, като се урежда облагането на личните доходи на гражданите при ясни и точни правила за данъчно третиране на доходи от различни източници, както и нови механизми за прилагане на данъчни облекчения върху доходи от всички източници.

Общото и при двата закона е въвеждането на термина „скрито разпределение на печалбата“ в кратък срок, първоначално в ЗКПО през 2007 г., чрез допълнението на чл. 26 с нова т. 11, а впоследствие и в ЗДДФЛ през 2008 г. (виж чл. 73, ал. 3). От тогава до момента има множество промени в тази материя, като целта е била постигане на по-голяма яснота при практическото интерпретиране на скритото разпределение на печалбата. От счетоводна гледна точка има необходимост от прецизиране и дефиниране на понятието, чрез практически казуси, за да стане ясно, че това са суми, които пряко влияят върху счетоводния, а от там и върху данъчния финансов резултат (данъчната печалба). Това определя и актуалността на настоящето изследване, резултатите от което могат да бъдат в помощ на практикуващите счетоводители в предприятията от нефинансовия сектор.

## 2. ПОНЯТИЯ ЗА СКРИТО РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ НА ПЕЧАЛБАТА И ДИВИДЕНТ

До приемането на промените в ЗКПО и ЗДДФЛ по отношение на скритото разпределение на печалбата, същото е било честа практика на съдружниците и акционерите, като подход за предварително ползване на част от реализираната печалба на предприятието преди да е приключила финансовата година. Това съответно е пораждало обширни дискусии сред професионалната счетоводна общност по отношение на законосъобразността на този прием. Много са подходите за усвояване на част от паричните средства на предприятието за цели, различни от неговата основна или допълнителна стопанска дейност. Като такива се определят всички тегления от банковата сметка на предприятието, плащания с банкови фирмени карти на ПОС терминали при търговци за лични нужди, както и констатациите за разминавания между реалната касова наличност и водената в счетоводните регистри наличност.

За да се избегнат възможностите за свободно интерпретиране на термина „скрито разпределение на печалбата“, законодателя изрично е определил при какви условия се приема, че е налице скрито разпределение на печалбата. Дефиниция на понятието „скрито разпределение на печалбата“ е дадена в т. 5 от § 1 на Допълнителните разпоредби в ЗКПО, като са определени две основни възможности, при които сумите са:

- несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите от доходи от акции и доходи от дялови участия, включително от непersonифицирани дружества и от други права, третирани като доходи от акции;

- за начислените разходи за лихви (освен ако условията на заема не са уговорени в изпълнение на изисквания, предвидени в нормативен акт), когато са налице поне три от следните условия:

- ✓ заемът превишава собствения капитал на платеща на дохода към 31 декември на предходната година;
- ✓ изплащането на заема или на лихвите по него не е ограничено с фиксиран срок;
- ✓ изплащането на заема или на лихвите по него или размерът на лихвите е в зависимост от наличието или от размера на печалбите на платеща на дохода;
- ✓ изплащането на заема е в зависимост от удовлетворяване исканията на други кредитори или от изплащането на дивиденди.

Предвид въведената практика на приходната администрация у нас, обобщено за „скрито разпределение на печалбата“ се приемат тези суми, които са отчетени или не са отчетени като счетоводен разход и представляват изтичане на ресурс от предприятието в полза на неговите собственици или акционери. Тези счетоводни разходи, които са свързани с дейности, различни от икономическата дейност на предприятието, могат да оказват или да не оказват влияние при формиране на счетоводния финансов резултат в края на отчетния период. Примери за разходи, които не са свързани с икономическата дейност на предприятието са различните видове разходи, за които има издадена фактура на името на предприятието, но са в частен интерес на собственика (например издадена фактура на собственика/акционера за настаняването му в хотел по време на отпуск). С този разход задължително се увеличава счетоводния финансов резултат при преобразуването му за данъчни цели. Не така стои въпроса по време на командировка, когато разхода е свързан с дейността на предприятието и следва да се признае за счетоводни и данъчни цели. Друг е въпроса, ако собственика е в командировка и прикрива свое частно пътуване. Тогава говорим за нарушение на финансовата дисциплина.

Друг случай е, когато са осчетоводени суми, които са насочени от предприятието към неговите собственици, но счетоводно не са отчетени като разходи и същите не могат да окажат влияние върху годишния финансов резултат на предприятието. Например при изтеглени пари от касата или банковата сметка на предприятието чрез ПОС терминал, които се ползват от собственика, но същите са осчетоводени като служебни аванси или други видове разчети със собственика. Сметката за разчети със собственици се използва за отчитане на взаимоотношенията със собствениците, които не се отразяват по други разчетни сметки. Това са пари на собственика, които са различни от паричните средства на предприятието. Тези средства, ако не бъдат върнати на предприятието, то това се явява скрито разпределение на печалбата. В практиката тази ситуация често се среща и когато собствениците използват банкови карти, чрез които теглят пари от банкомати или се разплащат на ПОС терминали при търговци без да е издадена фактура за търговската сделка. По своя характер тези плащания не отговарят на условията за възнаграждение по договор за управление, нито като възнаграждение за положен личен труд от собственика. Не са и получен дивидент, освен ако е в изпълнение на решение на ръководните органи на предприятието за разпределение на печалба от минали години.

Важно е да се уточни, че според Търговския закон, изплащането на дивиденди се свързва с получаването на доходи от акции на акционери в акционерно дружество. От друга страна в правната уредба на дружествата с ограничена отговорност не се използва понятието „дивидент“, тъй като съдружниците имат право само на част от печалбата съразмерно на притежаваните дялове. В същото време в ЗДФЛ има изрично определение на понятието „дивидент“, в което се включват доходите от акции, доходите от дялови участия (включително от неперсонифицирани дружества и от други права, третирано като доходи от акции) и **скритото разпределение на печалбата** (виж § 1, т. 5 от Допълнителните разпоредби на ЗДФЛ (2006)). От гледна точка на собствениците, скритото разпределение на печалбата е приравнено на дивидент, получаван от физически лица, в качеството им на съдружници или акционери. Основание за изплащането на дивидент е наличието на Протокол от решение на общото събрание (на съдружниците при ООД или акционерите при АД) или Решение на собственика на ЕООД/ЕАД. Дивидент може да се разпределя при условие, че има неразпределена печалба от минали години, както и при приет годишен финансов отчет в сроковете съгласно Закона за счетоводството, след края на финансовата година. „Всяка фирма, в съответствие с търговското законодателство, следва да разработи собствена схема, по която нетната печалба да бъде разпределена.“ (Петрова-Кирова М, 2015, стр. III-108).

### 3. ДАНЪЧНИ ПОСЛЕДИЦИ ПРИ СКРИТО РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ НА ПЕЧАЛБАТА

Когато са отчетени счетоводни разходи, които по своята същност представляват скрито разпределение на печалбата, предприятието има задължение да намали ефекта от тези разходи при определяне на дължимия корпоративен данък. Това става чрез преобразуване на счетоводния финансов резултат. Разходите, които

представяват скрито разпределение на печалбата се изключват при установяване на данъчния финансов резултат. Те са постоянни временни разлики по смисъла на чл. 23, ал. 1 от ЗКПО, тъй като не са признати за данъчни цели по смисъла на чл. 26, т. 11 от ЗКПО. По този начин стойността на облагаемата печалба се увеличава, което води до увеличаване на размера на дължимия данък по ЗКПО. Заедно с декларирането на обстоятелството за наличие на скрито разпределение на печалбата, предприятието следва да приложи и разпоредбите в ЗКПО за облагане на доходите на физическите лица с данък при източника, определен в размер на 5 на сто (ЗКПО, 2006, чл. 194 и чл. 200, ал. 1). С данък при източника се облагат дивидентите и ликвидационните дялове, разпределени (персонифицирани) 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) или местни юридически лица (които не са търговци, включително на общини) (ЗКПО, 2006, чл. 194, ал. 1). Предприятието е длъжно да декларира данък при източника по установения в ЗКПО ред и впоследствие тези суми да бъдат оповестени в Годишната данъчна декларация по ЗКПО на предприятието в част VII – Деклариране на извършено скрито разпределение на печалбата.

Когато предприятието не декларира в годишната данъчна декларация по ЗКПО обстоятелства, свързани със скрито разпределение на печалбата, независимо от наличието или липсата на счетоводно отчитане, при констатация в рамките на ревизия от страна на приходната администрация може да бъде наложена имуществена санкция в размер на 20 % от сумата, представляваща скрито разпределение на печалбата.

Важно е да се уточни, че по принцип управители или членове на колективен орган за управление на предприятието не отговарят за задълженията му, с изключение на случаите, при които предприятието не може да погаси дължимите си публични задължения към държавата. В този смисъл е и разпоредбата по чл. 19 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), където се специфицира, че управителят или членовете на колективните управителни органи са лично отговорни за задълженията на дружеството към държавата, когато със своя принос са способствали за укриване на факти или обстоятелства, които по закон е трябвало да бъдат декларирани пред приходната администрация. Отговорността е персонална за публичните задължения на предприятието, когато недобросъвестно са способствали за извършване на плащания в натура или чрез парични средства от имуществото на предприятието, приравнени към скрито разпределение на печалбата. Друг случай е безвъзмездно отчуждаване на имущество на предприятието или реализирането му по цени под пазарните. Ако скритото разпределение на печалбата, подпомогнато от управителя (управителния орган), води до невъзможност за изпълнение на публични задължения на предприятието, приходната администрация е в правото си да предяви претенции към управителя за непогасените публични задължения.

#### **4. СПЕЦИФИКА ПРИ ПРИЛАГАНЕ НА ДАНЪЧНАТА РЕГУЛАЦИЯ ЗА РАЗХОДИ, КОИТО ПРЕДСТАВЛЯВАТ СКРИТО РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ НА ПЕЧАЛБАТА**

При едноличната собственост на капитала (ЕАД или ЕООД) не е налице проблем с използването на скритото разпределение на печалбата като подход за авансово използване на печалбата на предприятието. Не така стои въпроса при множество акционери или съдружници, тъй като използването на скрито разпределение на печалбата от един или част от акционерите или съдружниците е във вреда спрямо интересите на останалите акционери или съдружници. Това е възможно от гледна точка на санкцията, която търпи предприятието, в случай, че не се декларира обстоятелството за скрито разпределение на печалбата. Санкцията от 20 % върху размера на скритото разпределение на печалбата се понася от всички собственици. От друга гледна точка, инфлацията е другия фактор, който допринася за различното третиране на доходите на собствениците при разпределение на дивидент и при скрито разпределение на печалбата. Безспорно е, че по-късното получаване на дивидент (след приемане на ГФО и взето решение на Общо събрание) не е в интерес на акционера/съдружника при условията на висока инфлация. Авансовото изплащане на дивидента на база изготвени междинни финансови отчети, предвид съществуващата търговска практика у нас е възможен подход съгласно указание на приходната администрация (Писмо на НАП, 2022). Правното основание за авансово изплащане на дивидент може да се съдържа в дружествения договор или да е част от 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;
- изготвен междинен финансов отчет от предприятието.

Приходната администрация поддържа становището (Писмо на НАП, 2022), че не е честа практика, но е възможно да възникнат 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 разглеждан и във Върховния административен съд с решение № 1304/11.02.2022 г. Водещи мотиви са, че има възможност за авансово разпределяне на дивидент, когато има яснота за положителен финансов резултат и липсва законова забрана за това авансово разпределение, преди края на годишния отчетен период. Законова възможност за авансов дивидент е предвидена спрямо публичните дружества по Закона за публичното предлагане на ценни книжа (ЗППЦК, 1999, чл. 115в), където е регламентирано правото им да изплащат 6-месечен и годишен дивидент, ако това е предвидено в устава и при съответно прилагане на изискването „чистата стойност на имуществото, намалена с дивидентите и лихвите, подлежащи на изплащане, е не по-малка от сумата на капитала на дружеството, фонд „Резервен“ и другите фондове, които дружеството е длъжно да образува по закон или устав“ (Търговския закон, 1991, чл. 247а). Условието е да бъдат изпълнени условията:

- изготвен 6-месечен финансов отчет; с включен доклад, изготвен на базата на счетоводната информация, доказващ, че предприятието разполага с достатъчно средства за изплащане на дивидентите, чието изплащане няма да доведе до задължнялост на дружеството към кредитори, персонал, бюджет и други;

- финансовият резултат за 6-месечния период е печалба и взето решение на общото събрание на акционерите за разпределение на печалбата;

- размерът на средствата, които могат да бъдат разпределени, не трябва да надвишават общата печалба, получена от сбора на текущия счетоводен резултат за 6-месечния период, неразпределената печалба от предходни години, сумата на резервите, разпределянето на които не е забранено от закон или устава на дружеството, намалени с пренесените загуби и законовите резерви.

- акционерното дружество да няма поети и неизплатени публични задължения, чийто срок на погасяване да 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.

Само в този случай извършеното авансово разпределяне на текущата печалба (преди края на годишния отчетен период) е законосъобразно, което представлява разпределение на дивидент. Ако авансово разпределената сума надхвърли сумата на формираната за годината нетна печалба за разпределение, тогава в чист вид имаме скрито разпределение на печалбата, формирано от констатираното превишение. В този случай се приема, че скритото разпределение на печалбата е извършено в момента на авансовото изплащане на дивидента.

Специфичен нетипичен пример от практиката на предприятията (независимо акционерни или дружествени) е прехвърлянето на суми от последващи оценки на дълготрайни активи вместо в сметка „Резерви от последваща оценка на дълготрайни активи“ в сметка „Други резерви“, с идеята за последващо прехвърляне по сметка на собственика. Това е типичен случай на скрито разпределение на печалбата и заобикаляне на счетоводното и търговско законодателство. Предприятията са задължени да формират фонд „Резервен“ с възможни източници (Търговския закон, 1991, чл. 246):

- най-малко 10 % от печалбата - до достигане размера на средствата във фонда от 10 % или по-голяма част от капитала, определена в устава, като превишението може да бъде използвано за увеличаване на капитала;

- средствата, получени над номиналната стойност на акциите и облигациите при издаването им;

- сумата на допълнителните плащания, които правят акционерите срещу предоставени им предимства за акциите;

- други източници, предвидени в устава или по решение на общото събрание - последващи оценки на дълготрайни активи могат да са източници на средства за фонд „Резервен“, ако са предвидени в устава на дружеството или има изрично решение на Общото събрание.

Съгласно чл. 246 от ТЗ, средствата от фонд „Резервен“ могат да се използват за покриване на годишната загуба и покриване на загуби от предходната година. Следователно, всяка транзакция от фонд „Резервен“, изпълнена с различна цел от покриване на загуба (от настояща или предходна година) е нарушение на финансовата дисциплина. В случай, че средствата се прехвърлят по сметки на собствениците, имаме в чист вид скрито разпределение на печалбата, което ако не бъде декларирано по надлежащия ред, подлежи на имуществена санкция (в размер на 20 %) при констатация от приходната администрация.

## 5. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение може да се обобщи, че скритото разпределение на печалбата е регулирано от данъчното законодателство с оглед ограничаване на негативните въздействия върху фиска от неговото практическо прилагане. Необходимо условие за формиране и отчитане на финансовия резултат на предприятието е спазване на изискванията на данъчното и счетоводно законодателство, като се отчита и многообразието от специфични случаи, изискващи висока компетентност и професионална етика в счетоводния персонал.

**ЛИТЕРАТУРА**

- Кирова-Петрова, М. (2015). Печалбата – финансов лост за развитие на предприятията от транспортния сектор, електронно научно списание „Механика, Транспорт, Комуникации“, бр. 3/1, ISSN 2367-6620.
- Станева, В. (2021). Формиране на финансовия резултат при използване на специфични счетоводни решения в транспортното предприятие“, Монография, Печатна база ВТУ „Тодор Каблешков“, София, ISBN 978–954–12–0285-2.
- Станева, В., & Петрова-Кирова, М. (2021). Счетоводни стандарти. Приложение за транспортни предприятия. Учебник. Издателство „Авангард Прима“, София, 374 с. ISBN 978-619-239-554-7.
- Станева, В., Петрова, Д., Рупска, Т., Иванова, Р., & Боянов, Б. (2018). Счетоводство и анализ на финансовите отчети на предприятието. Учебник. Изд. комплекс – УНСС, София, ISBN 978–619–01206–0-6.
- Закон за данъците върху доходите на физическите лица (2006). обн. в ДВ бр. 95/24.11.2006 г., посл. доп. в ДВ бр. 52/05.07.2022 г.
- Закон за корпоративното подоходно облагане. (2006). обн. в ДВ бр. 105/22.12.2006 г., посл. доп. в ДВ бр. 51/01.07.2022 г.
- Закона за публичното предлагане на ценни книжа (1999). обн. в ДВ бр. 114/30.12.1999 г., посл. изм. и доп. в ДВ бр. 51/01.07.2022 г.
- Търговския закон (1991). обн. в ДВ бр. 48/18.06.1991 г., посл. доп. в ДВ бр. 25/29.03.2022 г.
- Решение на Върховен административен съд на Република България (2022). № 1304/11.02.2022 г.
- Писмо на НАП (2022). Изх. № 33-00-165-1 от 9.06.2022 г., относно данъчно третиране по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане и Закона за данъците върху доходите на физическите лица на хипотезите на авансово изплащане на дивиденди от търговски дружества.