

Финансова сигурност

АВАНСОВО ИЗПЛАЩАНЕ НА ДИВИДЕНТИ - ДОПУСТИМОСТ, АКТУАЛНО ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ И ВЛИЯНИЕ ВЪРХУ ФИСКАЛНАТА СИГУРНОСТ

Д-Р НЕДЯЛКА ПЕТРОВА

ГЛАВЕН ЮРИСКОНСУЛТ В НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ХОНОРУВАН ПРЕПОДАВАТЕЛ ВЪВ ВИСШЕ УЧИЛИЩЕ ПО СИГУРНОСТ
И ИКОНОМИКА - ГР. ПЛОВДИВ
E-MAIL: NELIJEL@ABV.BG



Недялка ПЕТРОВА е доктор по право и хоноруван преподавател във Висше училище по сигурност и икономика - гр. Пловдив. В системата на Национална агенция за приходите (НАП) е от началото на 2007 г., като към настоящия момент е главен юрисконсулт в Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ гр. Пловдив към Централно управление на НАП.

Резюме: В статията са разгледани допустимостта на авансовото разпределение на печалбата през данъчната година от търговски дружества, данъчното третиране и отражението върху фискалната сигурност. Обърнато е внима-

ние на актуалната съдебна практика и практиката на Национална агенция за приходите (НАП) по разглежданата тема.

Ключови думи: право на дивидент, авансово изплащане, скрито разпределение на печалбата, фискална сигурност

ADVANCE PAYMENT OF DIVIDENDS - ELIGIBILITY, CURRENT TAX TREATMENT AND IMPACT ON FISCAL SECURITY

NEDYLKA PETROVA, PHD

CHIEF LEGAL ADVISER AT THE NATIONAL REVENUE AGENCY
PART-TIME LECTURER AT THE HIGHER SCHOOL OF SECURITY AND ECONOMICS – PLOVDIV

Abstract: The article examines the admissibility of the advance distribution of profit during the tax year by commercial companies, the tax treatment and the impact on fiscal security, attention is paid

to the current case law and the practice of the National Revenue Agency (NRA) regarding the topic.

Key words: dividend right, advance payment, hidden profit distribution, fiscal security

➤ 1. Право на дивидент – общи положения

В правната теория правото на дивидент се определя като право да се получи част от печалбата на дружеството. Разпределението на печалбата се извършва обикновено след приключване на счетоводната и данъчната година, когато е определен размерът на печалбата, като са приспаднати всички задължения за данъци, към банките и останалите кредитори.¹ Така определената печалба се разпределя между съдружниците или акционерите чрез изплащане на дивидент.

В практиката има случаи, когато едноличният собственик на капитала или общите събрания на ООД и АД вземат решения за авансово разпределение на дивидент на база текущ финансов резултат, т.е. преди да е приключила данъчната година.

Относно дружествата с ограничена отговорност (ООД), съгласно чл. 123 от ТЗ, всеки съдружник има право да участва в разпределението на печалбата. Съгласно чл. 133, ал. 1 от ТЗ, съдружниците в ООД имат право на част от печалбата, съразмерно на дяловете. Член 137, ал. 1, т. 3 от ТЗ

определя, че разпределението на печалбата и нейното изплащане като дивиденди е част от правомощията на общото събрание на дружеството.

По отношение на акционерните дружества съществува изрично разписана процедура за разпределение на дивиденди съгласно чл. 247а от ТЗ. Независимо от нея не е предвиден санкционен режим за неспазването ѝ, като ал. 4 на същата норма изрично постановява, че ако така предвидената последователност не е спазена, акционерите не са длъжни да върнат получените като дивиденди суми.²

В § 1, т. 5, б. „б“ от ДР на ЗДДФЛ е дадена легална дефиниция на понятието дивидент за целите на облагането с данък на доходите на физическите лица - доход от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества и от други права, третиращи като доходи от акции.

Съгласно чл. 38, ал. 1, т. 2, б. „а“ от ЗДДФЛ с окончателен данък се облагат облагаемите доходи от дивиденди и ликвидационни дялове в полза на местно или чуждестранно физическо лице от източник в България. Окончателният данък за доходите от дивиденди се определя върху brutната сума, определена с решението за разпределяне на дивидент - чл. 38, ал. 2 от ЗДДФЛ. Данъчната ставка за определяне на окончателния данък върху доходите от дивиденди е в размер на 5 на сто - чл. 46, ал. 3 от ЗДДФЛ. Задължен за удържане и внасяне на данъка е предприятието - платец на дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието, през което е взето решението за разпределяне на дивидент - чл. 65, ал. 2 от ЗДДФЛ.

На основание чл. 73, ал. 1, т. 2 от ЗДДФЛ предприятията - платци на доходи, изготвят справка по образец за изплатените през годината доходи и за удържаните през годината данък и задължителни осигурителни вноски по глава шеста, подлежащи на облагане с окончателен данък, в т. ч. за доходите по чл. 38, ал. 1 от ЗДДФЛ. Същите се включват в справката за данъчната година, през която е взето решението за разпределяне на дивидента - чл. 73, ал. 3 от ЗДДФЛ. Данъкът се декларира от предприятията - платци на доходи с декларация по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ и чл. 201, ал. 1 от ЗКПО.

➤ **2. Допустимост за авансово разпределяне на дивидент – според съдебната практика и практиката на НАП**

Дълги години според практиката на НАП (писма изх. №53-00-86/03.08.2020 г. и изх. № 53-04-

142/06.03.2020 г.) авансовото разпределяне на дивиденди се третираше като скрито разпределение на печалбата по смисъла на ЗКПО. В тези случаи органите по приходите приемаха, че при липса на неразпределена печалба за предходните години в дружеството, получената от лицето през текущата година сума няма характер на дивидент по смисъла на § 1, т. 5 от ДР на ЗДДФЛ, а представлява **скрито разпределение на печалбата** по смисъла на § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО - сумите, 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 по т. 4, букви „а“ и „б“ на § 1 от ДР на ЗКПО.

Според писмо с изх. № 53-04-142/06.03.2020 г. на НАП като скрито разпределение на печалбата се приемат както случаите, при които изтичането на ресурсите е осчетоводено като разход, но и когато е отразено като неуреден разчет, който не влияе на счетоводния, а от тук и на данъчния финансов резултат. Затова в дефиницията е използван терминът „суми“, а не отчетени „разходи“. Ако е отчетен разход, същия не е признат за данъчни цели на основание чл. 26, т. 11 от ЗКПО. В това писмо приходната администрация изрично обръща внимание на чл. 267, ал. 1 от с.з., който предвижда, че данъчно задължено лице, което извърши скрито разпределение на печалбата, се наказва с имуществена санкция в размер на 20 % от сумата, представляваща скрито разпределение на печалбата. В ал. 2 на чл. 267 от закона е дадена възможност санкцията да не бъде налагана при условие, че лицето посочи това обстоятелство в данъчната си декларация. Тези суми, следва да се декларират в Част VII „Деклариране на извършено скрито разпределение на печалбата“ на ГДД по чл. 92 от ЗКПО.

Съгласно чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ окончателният данък за доходите от дивиденди под формата на скрито разпределение на печалбата се определя върху **brutния размер на сумите** представляващи **скрито разпределение на печалбата**.

С Решение № 1304/11.02.2022 г. по адм. д. № 5699/2021 г. Върховният административен съд (ВАС) прие, че нито в ТЗ, нито в друг закон или подзаконов нормативен акт съществува изрична

забрана за разпределение на дивидент преди края на отчетния период. Интересното е, че в процесния случай органите по приходите са приели, че авансово изплатените дивиденди на съдружник в адвокатско дружество представляват облагаем доход от други източници по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, които не са изрично посочени в закона.

В тази връзка, съдът счита, че за да може авансово изплатената сума като дивидент да бъде приета за доход по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, следва като основание за получаването на този доход да съществува прелиминарно правоотношение между него и дружеството, предполагащо предоставянето на определена престация от страна на бенефициента, т. е. от оспорващия. В разглеждания казус е безспорна липсата на такова правоотношение, според което страните да са уговорили насрещни права и задължения, включващи получаването от страна на ревизираното лице на процесната сума.

ВАС в посоченото решение прави съществен извод, че при яснота за приключване на годишния отчетен период на печалба в размер, позволяващ разпределянето ѝ под формата на дивидент на съдружника през годината, и при липса на законова забрана за това преди финансовата година да е изтекла, няма пречка съдружниците в дружеството да гласуват предварително определяне и изплащане на дивидент, което не би ошетило държавния бюджет.³ Обосновани, при това, са решаващите изводи на първоинстанционния съд, че в случая липсва основание за приемане на изплатената на ревизираното лице сума като други доходи, облагаеми по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, предвид безспорно установеното, че е взето решение от съдружниците в дружеството за разпределение на сумата именно под формата на дивидент по предвидения в ТЗ ред, дължимият окончателен данък за доходите от дивиденди е определен върху брутната сума, определена с решението за разпределяне на дивидент, същият е начислен, удържан, деклариран по надлежния ред и внесен в законоустановения срок от платеща на дохода.

Тази съдебна практика и несъответствията между нормативната уредба и *практиката на НАП предизвикаха реакцията на Института на дипломираните експерт-счетоводители в България (ИДЕС), който чрез Председателя си направиха официално запитване*⁴ до НАП с изразена ясна позиция по въпроса.

Във връзка с това официално запитване НАП се произнесе със становище с изх. № 33-00-165 от 09.06.2022 г., което се съобрази с актуалната съдебна практика. Приходната администрация приема, че извършеното авансово разпределяне на текущата печалба (преди финансовата година да е изтекла) представлява разпределение на дивидент по смисъла на § 1, т. 4, б. „а“ и „б“ от ДР на ЗКПО, съответно § 1, т. 5, б. „а“ и „б“ от ДР на ЗДДФЛ, при следните културативно проявени условия:

- в годишен аспект е налице нетна счетоводна печалба в размер, равен или превишаващ авансово разпределената сума;
- да е налице надлежно взето решение на общото събрание на акционерите/съдружниците за авансово разпределяне на дивидент;
- обоснована прогноза за наличие на нетна счетоводна печалба в годишен план, подкрепена с доказателства, създаващи надеждна одитна следа за предпоставките, въз основа на които е направен избор за авансово разпределяне на дивидент от акционерите/съдружниците.

Изрично се обръща внимание в писмото, че в случаите когато авансово разпределената сума надхвърля сумата на реализираната за годината нетна печалба за разпределение, е налице хипотеза за скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО и § 1, т. 8 от ДР на ЗДДФЛ по отношение на превишението над сумата на реализираната за годината нетна печалба за разпределение. В тези случаи се смята, че скритото разпределение на печалбата е извършено в момента на авансовото разпределение. Предвид разпоредбата на § 1, т. 4, б. „в“ от ДР на ЗКПО и § 1, т. 5, б. „в“ от ДР на ЗДДФЛ извършеното скрито разпределение на печалбата също представлява дивидент.

➤ 3. Влияние върху фискалната сигурност на държавата

Под фискална (данъчна) политика на държавата се разбира постоянната намеса на държавата в икономическите процеси и явления⁵ с цел регулиране на тяхното протичане. Това е комплекс от мерки в областта на данъчното облагане, насочени към формиране на приходната част на държавния бюджет, повишаване на ефективността на функционирането на цялата национална икономика, осигуряване на икономически растеж, заетост и

стабилност на паричното обръщение. Държавата е силна с финансите си.⁶

Фискалната (финансовата сигурност) има своето парично изражение, измерено в причинени щети и защита на финансовите интереси.⁷

В случаите, в които може да се приеме, че има законосъобразно извършено авансово разпределение на дивидент, ВАС правилно в *Решение № 1304/11.02.2022 г. по адм. д. № 5699/2021 г.* изрично отбелязва, че от счетоводна гледна точка **няма да има значение за фиска дали дивидентът ще бъде разпределен авансово или не**, защото сумата от дивидента ще участва във формирането на финансовия резултат след края на отчетния период. Може да се допълни, че освен, че няма да има отчитане на фиска в разглеждания казус, данъкът по чл. 38, ал. 1, т. 2, б. „а“ от ЗДДФЛ е внесен по-рано през данъчната година, в сравнение ако беше разпределен дивидента след приключване на финансовата година.

Особеното при скрито разпределение на печалбата е, че освен дължимият окончателен данък в размер на 5 % по чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ, на осн чл. 267 данъчно задълженото лице, което извърши скрито разпределение на печалбата, може да понесе и имуществената санкция в размер на 20 % от сумата, представляваща скрито разпределение на печалбата.

Следва да се обърне внимание и на факта, че при процесния казус, коментиран в Решение № 1304/11.02.2022 г. по адм. д. № 5699/2021 г. на ВАС, органите по приходите бяха приели, че изплатените авансово дивиденти на съдружник в адвокатско дружество представляват облагаем доход от други източници по смисъла на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ. На основание чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ облагаемият доход от източници, които не са изрично посочени в този закон и не са обложени с окончателни данъци по реда на този закон или с окончателни данъци по реда на ЗКПО е брутната сума на облагаемите доходи, придобити през данъчната година. Годишната данъчна основа за този вид доходи се определя, като облагаемият доход по чл. 35 от ЗДДФЛ, придобит през данъчната година, се намалява с вноските, които лицето е задължено да прави за данъчната година за своя сметка по реда на чл. 40, ал. 5 от Закона за здравното осигуряване (ЗЗО), когато облагаемият доход по чл. 35 се включва при годишното изравняване на осигурителния доход (чл. 36 от ЗДДФЛ). Размерът на данъка се изчислява,

като облагаемият доход по чл. 35 се умножи по данъчна ставка 10 на сто.

Правилно е отбелязано в коментираното решение на ВАС, че на практика, в нарушение на принципа за еднократното облагане на доходи, процесната сума е обложена два пъти. Видно от констатациите в обжалвания ревизионен акт, на основание чл. 48, ал. 1 от ЗДДФЛ е установен данък върху облагаем доход от други източници по чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ, без да е отчетено обстоятелството, че върху същата сума вече е удържан и внесен окончателен данък за доходите от дивиденти.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ:

Ясно е, че правото не може да уреди всички съществуващи казуси в днешната действителност, но сме наясно и че законодателят е този, който трябва да следи и да реагира своевременно при казуси, за които няма нормативна уредба и има разнопосочна административна и съдебна практика. Това е свързано пряко с правната сигурност на задължените лица. Така и съдебната система ще е разтоварена от стотици дела, което пък има пряко отражение на разходите в държавния бюджет, респективно на финансовата сигурност на държавата в случай на отмяна на обжалваните ревизионни актове. Така и няма да се наложи да се стига до тълкуване на разпоредби (или създаване на забрани, които не съществуват в законодателството) със съдебна или административна практика.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Герджиков, Огнян. Коментар на Търговския закон. Книга втора чл. 113-157, Алиена, С., 1994 г.
2. Писмо изх. № 029 от 11.05.2022 г. на ИДЕС относно данъчното третиране на хипотезите на авансово изплащане на дивиденти от търговските дружества, публикувано в Списание „Счетоводство, данъци и право“, С., ИК „Труд и право“, бр. 7, 2022 г., стр. 34-37, ISSN 1314-6165
3. Колев, В. Зелена енергия и автобусен транспорт – тенденции за развитието му от гледна точка на националната сигурност. Списание „Национална сигурност“, София, „Виктори ИЗДАТ“ ЕООД, бр. 12, 2022 г., стр. 18-21, ISSN: 2682-941X & ISSN: 2682-9983;
4. Колев, В. Национална сигурност, зелена енергия и развитието на вътрешноградския обществен транспорт в Република България. Сборник доклади от Годишна университетска научна конференция 30.06-01.07.2022 г., Велико Търново, Издателски

комплекс на НВУ „Васил Левски“, 2022 г., електронно издание, стр. 1042-1047, ISSN: 2682-941X & ISSN: 2682-9983

5. <https://kayabaparts.ru/bg/zakonomernosti-razvitiya-nacionalnoi-ekonomiki-nacionalnaya-ekonomika-pod/>
6. Петев, Б. Дигиталната трансформация и финансовата сигурност. Списание „Национална сигурност“, София, „Виктори ИЗДАТ“ ЕООД, бр.11, 2022 г., стр. 56-59, ISSN: 2682-941X & ISSN: 2682-9983
7. Писмо с изх. № 33-00-165 от 09.06.2022 г. на НАП
8. Писмо с изх. № 53-00-86/03.08.2020 г. на НАП
9. Писмо с изх. № 53-04-142/06.03.2020 г. на НАП

- 1 Герджиков, Огнян. Коментар на Търговския закон. Книга втора чл. 113-157, Алиена, С., 1994 г., стр. 423
- 2 Писмо на НАП с изх. № 33-00-165 от 09.06.2022 г.
- 3 В тази връзка на това мнение е и Герджиков, Виж Коментар на Търговския закон. Книга втора чл. 113-157, стр. 423
- 4 Писмо изх. № 029 от 11.05.2022 г. на ИДЕС относно данъчното трети-

ране на хипотезите на авансово изплащане на дивиденди от търговските дружества, публикувано в Списание „Счетоводство, данъци и право“, С., ИК „Труд и право“, бр. 7, 2022 г., стр.34-37, ISSN 1314-6165

- 5 Предизвикателство пред държавата ще е и прехода към дигитална и с нулеви емисии икономика, производство и съхранение на зелена енергия, цифрова инфраструктура, градско възстановяване, енергийна ефективност и социална инфраструктура. В тази връзка иж: Колев, В. Зелена енергия и автобусен транспорт – тенденции за развитието му от гледна точка на националната сигурност. Списание „Национална сигурност“, София, „Виктори ИЗДАТ“ ЕООД, бр.12, 2022 г., стр. 18-21, ISSN: 2682-941X & ISSN: 2682-9983; Колев, В. Национална сигурност, зелена енергия и развитието на вътрешноградския обществен транспорт в Република България. Сборник доклади от Годишна университетска научна конференция 30.06-01.07.2022 г., Велико Търново, Издателски комплекс на НВУ „Васил Левски“, 2022 г., електронно издание, стр. 1042-1047, ISSN: 2367-7481
- 6 <https://kayabaparts.ru/bg/zakonomernosti-razvitiya-nacionalnoi-ekonomiki-nacionalnaya-ekonomika-pod/>
- 7 Петев, Б. Дигиталната трансформация и финансова сигурност. Списание „Национална сигурност“, София, „Виктори ИЗДАТ“ ЕООД, бр.11, 2022 г., стр. 57, ISSN: 2682-941X & ISSN: 2682-9983

РЕКЛАМА

M A G A Z I N E
**NATIONAL
Security**

<https://nacionalna-sigurnost.bg>