

ПРАВНИ АСПЕКТИ НА ОТКЛОНЕНИЕТО ОТ ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ ПО РЕДА НА ЗАКОНА ЗА КОРПОРАТИВНОТО ПОДОХОДНО ОБЛАГАНЕ

Елена Александрова

*Стопанска Академия „ Д. А. Ценов“, катедра „ Правни науки и екология“
5250 Свищов, ул. „ Ем. Чакъров“ № 2, България
elalexandrova@uni-svishtov.bg*

LEGAL ASPECTS OF TAX DEVIATION IN THE LAW ON CORPORATE INCOME TAX

Elena Alexandrova

*Academy of Economics “ D.A.Tsenov”, Department “Law and Ecology“
5250 Svishtov, “Em. Chakarov”2, Bulgaria
elalexandrova@uni-svishtov.bg*

ABSTRACT

This report provides an analysis on the legal aspects of deviation from fiscal imposition as being one of the components of the corporate income taxation. The subject matter is of current importance because of the growing social and business relationships in which essential place is taken by the process of finding a balance between the fiscal interests of the state and those of the private persons. In this sense the reglementation on deviation from fiscal imposition in the Corporate income taxation act has an important significance. In the current report, the author elucidates on the deviation from fiscal imposition in the cases of transactions between related and unrelated persons. The author further looks into conditions and ways to prevent it and how the tax authorities are tracking the deviation in practice. The author notes inconsistencies between the reglementation and the business logic and makes de lege ferenda proposals to overcome them.

Key words: *tax deviation, related parties, ostensible deal, fiscal imposition.*

В съвременните динамично развиващи се обществени и икономически отношения съществено място заема процесът на търсене на баланс между фискалните интереси на държавата, осъществявани чрез законодателната рамка, целяща една адекватна данъчна политика, свързана с повишаване на постъпленията в бюджета, оптимизиране събираемостта на данъчните задължения и насърчаване на инвестициите от една страна и с интересите на стопанските субекти, свързани с планирането на тяхната дейност, отчитане на резултатите от нея и финансовия им стабилитет и просперитет. В тази връзка правната материя, регламентираща отклонението от данъчното облагане по Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)¹ е изключително актуална.

Законът за корпоративното подоходно облагане е изменян и допълван многократно през годините с цел постигане на по-ясни и непротиворечиви нормативни текстове. Понастоящем законът до голяма степен е хармонизиран с основополагащите в тази област европейски директиви. Въпреки това не са редки случаите на противоречиво тълкуване и прилагане на законовата регламентация както от органите на приходната администрация във връзка с издаваните от тях административни актове, така и от съдебните органи в постановените от тях решения по дела с административен характер.

¹Законът за корпоративното подоходно облагане е обнародван в „ държавен вестник“ брой 105 от 22 декември 2006 г. , в сила е от 01.01.2007 г., изменян и допълван е многократно, като последното изменение се съдържа в брой 1 на „ Държавен вестник“ от 3 януари 2014 г.

Целта на настоящото изложение е да разгледа и анализира правните аспекти на отклонението от данъчно облагане като един от основните елементи на корпоративното подоходно облагане, да изясни хипотезите, при които се приема, че е налице такова отклонение, условията и реда за предотвратяването му, както и да отличи някои слабости в нормативните текстове.

На първо място е необходимо да се изясни какво е съдържанието на използваното в закона понятие „отклонение от данъчното облагане“. Според финансово-правната теория отклонението от данъчно облагане може да се постигне както чрез симулативна правна сделка, така и чрез заобикаляне на финансовия закон. В първия случай симулацията е насочена да прикрие един фактически състав, при наличието на който би следвало да се плаща данък, под едно привидно положение, водещо именно до отклонение от облагане. Но това може да се постигне и с действия или поредица от действия, сами по себе си желани от страните, които обаче се поставят на мястото на фактическия състав, който иначе – при нормално развитие - би бил осъществен и би довел до възникване на съответното данъчно задължение. Правно технически данъчно задължените субекти създават привидността, че не е осъществен фактическия състав и поради това няма и задължение. Избраните начини за действие в този случай са сами по себе си възможни и правно позволени. Следователно няма да е налице нито нарушение, нито симулативно правно положение, но ако действията и сделките са предприети с намерение (*animus*) да се заобиколи финансовия закон, приема се, че е налице отклонение.²

Анализът на правната уредба на отклонението от данъчно облагане, съдържаща се в глава IV, чл. 15 и чл. 16 на ЗКПО цели да даде отговор на въпроса какви са правните последици от отклонението – дали това е отпадане на данъчните задължения въобще поради симулация или заобикаляне на правните норми, плащане на данъци в по-малък размер или законодателят визира и двете хипотези. Предвидените в глава IV на ЗКПО нормативни текстове дефинират като отклонение от данъчно облагане не само сделките между свързани лица, но и такива между несвързани лица, когато са налице предвидените в закона предпоставки за това.

Първата хипотеза е налице, когато свързаните лица³ осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчния финансов резултат, отличаващи се от условията между несвързани лица. В този случай следва данъчният финансов резултат да се определи и да се обложи с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица (чл. 15 от ЗКПО). Възниква въпросът какво следва да се разбира под влияние върху размера на данъчния финансов резултат? Най-често това е намаляването на финансовия резултат, което респективно води до по-малкия размер на данъчните задължения, но не е изключено финансовите и търговските взаимоотношения между данъчно задължените субекти да се осъществят при такива условия, които да доведат до увеличаване на размера на данъчната основа и за двете страни или само за едната, а за другата – до намаляване, пропорционално на нарастването. Ще следва ли в случая, ако при ревизия се установят такива обстоятелства, коригиране в посока намаление на облагаемия обект за едната страна по сделката⁴. Не е известна практика на приходната администрация да инициира ревизия на отсрещната страна с цел намаляване на данъчното ѝ задължение, когато е установено такова взаимосвързано противоположно влияние върху финансовия резултат на данъчните субекти.

По-нататък нормата на чл. 15 от ЗКПО урежда императивно, че данъчната основа се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. Следователно взаимоотношенията между свързаните лица следва да са подчинени на пазарни

²Финансово право на НР България, проф. А. С. Ангелов, СУ „Климент Охридски“, 1975 г. стр.82-83.

³Съгласно § 1, т. 3 от Допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

⁴Виж Димитров, П., 2012, Правни аспекти на отклонението от данъчно облагане при корпоративните данъци, сп. ИДЕС, бр.5, с.53-54.

принципи, на които обичайно се подчиняват взаимоотношенията между несвързаните лица и за данъчни цели сделките между тях следва да бъдат реализирани по пазарни цени. Съгласно § 1, т. 14 от ДР на ЗКПО "пазарна цена" е цената по смисъла на § 1, т. 8 от ДР на ДОПК и това 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. С Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. на министъра на финансите се уреждат редът и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.

Самата приходна администрация в редица свои разяснения и указания, счита, че при определяне на пазарните цени за целите на ЗКПО данъчно задължените лица стриктно следва да се придържат към използване именно на някой от изброените методи за определяне на пазарни цени. В Наредбата е формулирано, при какви условия кой метод⁵ може да бъде ползван. Съгласно чл. 62 от Наредба № Н-9/2006 г. органът по приходите анализира определените цени като следва избрания от задълженото лице метод. В случай, че се установи, че избраният от задълженото лице метод не води до резултат, който би бил постигнат в обичайни търговски или финансови взаимоотношения между независими лица при съпоставими условия, той прилага метод, който съответства на целта по чл. 4 от Наредба № Н-8/14.08.2006 г.⁶

От всичко горепосочено следва въпроса дали е удачно приходната администрация да действа в условията на оперативна самостоятелност при определянето на пазарните цени с оглед отклонението от данъчно облагане, а не в условията на обвързана компетентност, каквато всъщност ѝ е вменена по закон и до каква степен това е обосновано и адекватно на икономическата логика. Определянето на цените и следващата от това промяна в размера на облагаемия обект следва да се извършва от органа по приходите не механично, макар и съблюдавайки закона и подзаконовите актове, а мотивирано, след извършването на подробен анализ за конкретните, обективни условия по дадена правна сделка между данъчно задължените страни. Наредба Н-9/2006 г. регламентира, че методите за определяне на пазарните цени се прилагат въз основа на сравнение между контролирана и съпоставима неконтролирана сделка, като за целта се прилагат изброените в чл. 6, ал. 1 от Наредба Н-9/2006 г. фактори. Въпреки това не е изключено на практика цените да се различават от пазарните, без това да е свързано с отклонение от данъчното облагане, т.е. действително да липсва намерението да се заобиколи данъчния закон, като например пускане на качествено нов или иновативен продукт на пазара на цени по-ниски от пазарните на сходни на тях продукти. В тази насока съвсем обосновано би било да се допълнят и/или изменят текстовете на някои разпоредби във визирания подзаконов нормативен акт, като се отрази наличието на гореспомнатите хипотези и се предложи различен начин на тяхното данъчно третиране.

Втората хипотеза, разглеждаща отклонението от данъчно облагане, се съдържа в чл. 16, ал. 1 от ЗКПО. Тази разпоредба за разлика от чл. 15 е значително по-ясна. Разширява се кръгът на данъчно задължените лица и наред със сделките между свързани лице се визират и тези между несвързаните. Съгласно текста на нормата в чл. 16 когато една или повече сделки, включително между несвързани лица, са сключени при условия, чието изпълнение води до отклонение от данъчно облагане, данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма. Взема под внимание данъчният финансов резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. Яснотата на хипотезата обаче се изчерпва със самата

⁵Съгласно чл. 3 от Наредба Н-9/2006 методите за определяне на пазарните цени са следните: метод на сравнимите неконтролирани цени; метод на пазарните цени; метод на увеличената стойност; метод на разпределената печалба; метод на транзакционната нетна печалба.

⁶Разяснение на НАП № 1-126 от 15.09.2010

фактическа обстановка кога, при какви условия една сделка между несвързани лица следва да се определи като на отклонение от данъчно облагане. Защото по-същественото в случая е дали правната норма е адекватна на икономическата логика, на пазарните принципи и правила. Възниква и въпросът не е ли твърде голяма оперативната самостоятелност на приходната администрация при определянето на данъчния финансов резултат, както и механизмите, по който това да се осъществи. Хиперболизира се принципа на служебното начало и в известна степен се дерогира конституционно установените принципи на свободна стопанска инициатива (чл. 19, ал. 1 от Конституцията на Република България) и на данъчна справедливост (чл. 60 от Конституцията на Република България).

Съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО „ данъчният финансов резултат се определя, без да се вземат под внимание тези сделки, някои техни условия или тяхната правна форма“. Правните последици от прилагането на този нормативен текст са следните: по отношение на контролните органи визираните в текста на нормата правни сделки се обявяват частично или изцяло за относително недействителни. По нататък обаче законодателят дава широки правомощия на органите на приходната администрация във връзка с формирането на такъв данъчен финансов резултат, който би се получил при извършване на обичайна сделка от съответния вид по пазарни цени и насочена към постигане на същия икономически резултат, но която не води до отклонение от данъчно облагане. В случая ще се осъществи saniрането на тези относително недействителни правни сделки, но по начин който противоречи на икономическата логика и на по-горе посочените в изложението принципи и начала. Няма яснота какъв трябва да е размерът на отклонението, за да се стигне до заместване на едната сделка с другата.⁷ Няма ясна дефиниция в закона и на понятието „обичайна сделка“, което създава предпоставки за противоречиво тълкуване.

В чл. 16, ал. 2 от ЗКПО законодателят урежда няколко специални хипотези, при които е налице отклонение от данъчно облагане:

1. Значителното превишение на количествата на влаганите материали и суровини за производство и други производствени разходи над обичайните за извършваната от лицето дейност, когато превишението не се дължи на обективни причини. Безспорно нормативното решение тук е напълно логично и съответства както на икономическата същност на понятието себестойност, така и на счетоводното законодателство. Съгласно СС-2 “Отчитане на стоково-материалните запаси“ себестойността на продукцията се определя от стойността на употребените материали, разходите за преработка и другите разходи, свързани с производството на съответната продукция.

2. Договорите за заем за послужване или друго безвъзмездно предоставяне за ползване на материални или нематериални блага. Тази хипотеза следва да се разгледа по-подборно с оглед на често срещаното ѝ проявление в практиката. Правната характеристика на договора за заем за послужване се съдържа в чл. 243 от ЗЗД, съгласно който с договора за заем за послужване заемодателят предоставя безвъзмездно на заемателя една определена вещь за временно ползване, а заемателят се задължава да я върне. Важно е тук да се разграничат субектите, които сключват такъв вид безвъзмезден договор, защото когато това се случва между търговци, разпоредбата на чл. 16, ал. 2, т. 2 е съвсем логична и непротиворечива, поради фактът, че сделките между търговци са дефинитивно възмездни.

3. Получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността. Тук се сблъскаме с

⁷ Виж по-подробно Димитров П., Правен режим на корпоративното облагане в Република България. Корпоративен данък и данък върху разходите, Свищов, 2012, АИ „ Ценов“, стр.110-123.

нормативно решение, което явно противоречи на разпоредби на търговския закон. Особено осезаемо това се отнася до хипотезата, касаеща предоставянето на временна финансова помощ под формата на допълнителни парични вноски от съдружниците на основание чл. 134, ал. 1 от ТЗ. Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 3 обаче това следва да се третира като отклонение от данъчното облагане, при положение, че паричните средства са предоставени безвъзмездно. Факт е, че ал. 3 на чл. 134 от ТЗ урежда възможността да бъде уговорено заплащането на лихви за предоставените допълнителни парични вноски от страна на дружеството в полза на съдружниците. Посочената норма е диспозитивна, поради което единствено от волята на съдружниците зависи дали ще я приложат. Избирайки обаче безвъзмездния характер на тази правна сделка, получаващото временната финансова помощ дружеството следва да увеличи данъчния си резултат със сума равна на размера на пазарната лихва. В противен случай ще се осъществи фактическия състав на чл. 16, ал. 2, т. 3, което отново потвърждава наличието на несъответствие между законова разпоредба и реалната стопанска действителност.

4. Начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени. В случая се касае за абсолютна симулация. С измененията в ЗКПО в сила от 1 януари 2011 г. думата "заплащането" е заменена с "начисляването". Целта е да се разшири приложното поле на разпоредбата и да се обхванат всички случаи, при които е налице влияние върху данъчната основа.

Осъществяването на фактическите състави на разгледаните хипотези в чл. 16, ал. 2 и 3 ще доведат до същите правни последици, които бяха разгледани при чл. 16, ал. 1. Единствената разлика е в това, че ако при по-общата постановка на ал. 1 приходните органи определят облагаемия резултат чрез заместване на една изцяло или частично относително недействителна сделка с друга, обичайна такава, то тук, при хипотезите на ал. 2 и 3, това не се налага. Същите имат характера на необорими презумпции.

Въз основа на направения анализ се налага изводът, че правната уредба на отклонението от данъчно облагане, съдържаща се в чл. 15 и чл. 16 от ЗКПО, не е достатъчно ясна. В тази връзка са предложените от автора законодателни промени, целящи по-ясното структуриране на общите и специални хипотези, при които е налице отклонение от данъчно облагане, по-голямо съобразяване на нормативните текстове с икономическата логика и пазарната действителност у нас, както и изясняване на някои понятия чрез легални дефиниции в Допълнителните разпоредби на закона. С евентуалните промени би следвало да се елиминира и противоречието между данъчните правни норми и тези, съдържащи се в гражданското и търговското законодателство. Не на последно място би било целесъобразно законодателят да предвиди различното третиране съответно на отклонение, водещо до плащане на по-малък размер на дължимите данъци и такова, което води до пълното избягване на постъпления в бюджета.

Литература:

1. Ангелов, Ангел С., 1975. Финансово право на НР България, СУ „Климент Охридски“, София.
2. Димитров, Пенко, 2012. Правен режим на корпоративното облагане в Република България. Корпоративен данък и данък върху разходите, АИ „Ценов“, Свищов.
3. Димитров, Пенко, 2012. Правни аспекти на отклонението на данъчното облагане при корпоративните данъци“, сп. ИДЕС, бр.5.
4. Кучев Ст., Кучев Юр., 1997. Данъчно право, София.
5. Наредба № Н-9 от 14 август 2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени.
6. Разяснение на НАП № 1-126 от 15.09.2010 г.