



ВЪЗНАГРАЖДЕНИЕ ПО СИЛАТА НА ДОГОВОР ЗА УПРАВЛЕНИЕ И КОНТРОЛ В ДРУЖЕСТВО – ПРАВНИ, ДАНЪЧНИ АСПЕКТИ И ПРАКТИКА

Елена Стоянова

*Собственик и управител на Счетоводна кантора
„Рекаунт” ЕООД*

Ключови думи:	Резюме
<p><i>Възнаграждение</i></p> <p><i>Търговска сделка</i></p> <p><i>Независима икономическа дейност</i></p> <p><i>Отклонение от данъчно облагане</i></p> <p><i>Свързани лица</i></p> <p><i>Пазарна цена</i></p>	<p><i>Документирането на взаимоотношенията по повод възлагане на управление и контрол на търговско дружество е от ключово значение за последващото данъчно облагане. Смятам да обърна внимание на правните и данъчни аспекти при тези взаимоотношения, както и на интересни ревизионни производства на Националната агенция за приходите и решения на административен съд при последващо обжалване.</i></p>

С развитието на бизнеса в страната и повишаване на доходите за положен труд правоотношенията, свързани с изплащане на възнаграждения на управителите на търговските дружества, стават все по-актуални. В практиката възникват множество въпроси, свързани с правната форма, възнаграждението (цената на труда), както и данъчното облагане, защото независимо от факта, че доходът от управление и контрол е приравнен на трудов доход, размерът на възнаграждението не е обвързан с пряк трудов резултат.

Настоящото изложение има следните цели и задачи:

- да се обсъдят в детайли характеристиките на договора за управление и контрол (правна уредба, сключване, форма и др.);
- да се обърне внимание на данъчните аспекти, свързани с изплащането на възнаграждение на управителя;
- да се представи съдебна практика по ревизионни производства на Национална агенция за приходите по повод изплатени възнаграждения на управители и собственици в търговски дружества.

Отношенията между дружеството и управителя се уреждат в **писмена форма** с договор за възлагане на управлението. Договорът се сключва чрез лице, **оправомощено** от общото събрание на съдружниците или от едноличния собственик (чл. 141, ал. 7 от Търговския закон).

А. ПРАВНИ АСПЕКТИ:

Съгласно чл. 137, ал. 1, т. 5 от Търговския закон общото събрание избира управителя, определя възнаграждението му и го освобождава от отговорност. По отношение на едноличните търговски дружества (ЕООД) в чл. 147, ал. 2 от Търговския закон е указано, че въпросите, които са от компетентността на общото събрание, се решават от едноличния собственик на дружеството, за което се съставя протокол в съответната за решенията на общото събрание форма.

Договорът за управление и контрол няма изрична правна уредба извън Търговския закон и в този смисъл за неговата същност важат общите правила на гражданското право и по-специално разпоредбите на Закона за задълженията и договорите (чл. 280 – 292). В тази връзка има свобода относно съдържанието на договора за управление, но той не може да е в противоречие с норми от Търговския закон и дружествения договор.

В началото на това изложение следва да се обърне внимание на следния факт:

За целите на данъчното облагане договорът за управление и контрол е приравнен на трудов договор¹. Когато същият е сключен с лице, което притежава над 5 на сто от капитала на дружеството, същият е приравнен на трудов договор, съгласно разпоредбите на § 1, т. 26, б. „и“ от ДР на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) и доходите следва задължително да бъдат декларираны от получател, съгласно изискванията на чл. 50, ал. 3 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица.

Въпреки че договорът за управление и контрол е трудов за целите на данъчното облагане, същият няма същите характеристики от правна гледна точка поради факта, че управителят няма определено работно място за извършване на дейностите по управление и контрол, няма работно време, няма изисквания за постигане на определени трудови резултати, няма право на платен и/или неплатен отпуск и др.

С оглед данъчното третиране на възнагражденията по договор за управление и контрол е необходимо да се отговори на следните съществени въпроси:

1. Управлението и контрола на дружество могат ли да бъдат определени като „независима икономическа дейност“?
2. Възлагането на управление на дружеството може ли да бъде определено като търговска сделка и респ. договорът за управление и контрол може ли да бъде определен като „търговски договор“ между дружеството, в качеството му на възложител, и управителя, в качеството му на изпълнител?

¹ § 1, т. 26, б. 3 от ДР на Закона за данъците върху доходите на физическите лица, обн., ДВ, бр. 95 от 24.11.2006 г., в сила от 01.01.2007 г., посл. изм., ДВ, бр. 70 от 20.08.2024 г., в сила от датата, определена в Решение на Съвета на Европейския съюз за приемането на еврото от Република България, прието в съответствие с чл. 140, § 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз и Регламент на Съвета на Европейския съюз, приет в съответствие с чл. 140, § 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз.

По първия въпрос:

Независима икономическа дейност е дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него².

Съгласно чл. 3, ал. 3, т. 2 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) дейността на физическите лица (с изключение на едноличните търговци) по управление и контрол в търговски дружества (уредена в закон) **не е независима икономическа дейност**.

Тоест, ако договорът за управление и контрол е съставен по предвидения от Търговския закон ред и в съответствие с правилата на гражданското право, то управлението на търговското дружество **не е независима икономическа дейност**. В тази връзка възнаграждението по силата на този вид правоотношения не подлежи на облагане с данък върху добавената стойност (ДДС).

По втория въпрос:

Търговската сделка е постигане на съгласие между едно или няколко лица, което има за цел постигане на определени последици. Сделката, сключена от лице, което има качеството на търговец по повод упражняването от него **занятие**, е търговска³. Единствената действаща легална дефиниция на понятието „занятие“ е дадена в § 1, т. 6 от Допълнителните разпоредби на Закона за преброяване на населението, жилищния фонд и земеделските стопанства в Република България през 2001г. (обн., ДВ, бр. 16 от 25.02.2000 г.), според която занятие е трудовата дейност на дадено лице, която му осигурява работна заплата или друг доход. Тъй като в случая става въпрос за търговец и извършваната от него дейност по занятие, може да се направи извод, че отнасяйки текста на дефиницията, за търговеца ще има следното значение – **извършване на търговска дейност, която е с цел получаване на печалба**.

На база изложеното считам, че възлагането на управлението на търговско дружество не може да бъде определено като търговска сделка **за дружеството**, защото макар сключена от търговец, в качеството му на възложител, не е свързана с упражняваната от него дейност по занятие.

Възлагането на управлението на дружеството не може да се класифицира като търговска сделка **и за управителя**, в качеството му на изпълнител, съгласно разпоредбата на чл. 2, т. 2 от Търговския закон, която

² Чл. 3, ал. 2 от Закона за данък върху добавената стойност, обн., ДВ, бр. 63 от 04.08.2006 г., в сила от деня на влизане в сила на Договора за присъединяване на Република България към Европейския съюз, посл. изм., ДВ, бр. 79 от 17.09.2024 г.

³ Чл. 286, ал. 1 от Търговския закон, обн., ДВ, бр. 48 от 18.06.1991 г., в сила от 01.07.1991 г., посл. изм., ДВ, бр. 70 от 20.08.2024 г., в сила от датата, определена в Решение на Съвета на Европейския съюз за приемането на еврото от Република България, прието в съответствие с чл. 140, § 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз и Регламент на Съвета на Европейския съюз, приет в съответствие с чл. 140, § 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз, изм. и доп., бр. 82 от 27.09.2024 г.

гласи, че **не е търговец** лице, което извършва услуга с личен труд. Фактът, че управителят извършва тази дейност по занятие (трудова дейност, която му осигурява доход) не е достатъчен управлението да бъде класифицирано като търговска сделка.

В Търговския закон има и втори критерий за определянето на една сделка като търговска и той е свързан с естеството на сделката, така наречените абсолютни търговски сделки, за които няма значение лицето, които ги извършва, има ли или не качеството на търговец. Тези сделки са изчерпателно изброени в чл. 1, ал. 1 от т. 1 до т. 15 от Търговския закон. Управлението и контролът не е сред тези сделки.

В заключение следва да се обобщи, че възлагането на управлението и контрола на дружество не е „търговска сделка“ и респективно договорът за управление не е „търговски договор“.

Б. ДАНЪЧНИ АСПЕКТИ:

Управителят и дружеството, което представлява, са свързани лица съгласно следните разпоредби:

- § 1, т. 3, б. „г“ от ДР на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс⁴ (ДОПК) – свързани лица са лицата, едното от които участва в управлението на другото или на негово дъщерно дружество.
- § 1, т. 3, б. „е“ от ДР на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс – свързани лица са дружество и лице, което притежава повече от 5 на сто от дяловете или акциите, издадени с право на глас в дружеството.
- § 1, т. 3, б. „ж“ от ДР на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс – свързани лица са лицата, едното от които упражнява контрол спрямо другото.

Тоест, ако управителят притежава по-малко от 5 но сто от капитала на дружеството, то той е свързан с дружеството по смисъла на § 1, т. 3, б. „г“ и б. „ж“ от ДР на ДОПК, като основанието за свързаност е именно подписаният договор за управление и контрол, по смисъла на който той **управлява и контролира** дейността му.

Ако управителят притежава повече от 5 на сто от капитала, то той е свързан с дружеството по смисъла и на трите разпоредби на ДОПК.

В резултат от обстоятелството, че дружеството и управителят са свързани по смисъла на ДОПК лица, възникват няколко въпроса:

1. Приложими ли са разпоредбите на чл. 15 и 16 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) по отношение възнаградението за управление и контрол ?

⁴ Обн., ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г., посл. изм., бр. 70 от 20.08.2024 г., в сила от датата, определена в Решение на Съвета на Европейския съюз за приемането на еврото от Република България, прието в съответствие с чл. 140, параграф 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз и Регламент на Съвета на Европейския съюз, приет в съответствие с чл. 140, параграф 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз, доп., бр. 82 от 27.09.2024 г.

2. Има ли основание за прилагане на нормите, касаещи скритото разпределение на печалбата за възнаграждения по договор за управление и контрол, превишаващи обичайните пазарни нива⁵?

По първия въпрос:

Разпоредбата на чл. 15 от Закона за корпоративното подоходно облагане⁶ гласи, че когато свързани лица осъществяват **търговските и финансовите си взаимоотношения** при условия, които оказват влияние върху размера на данъчната основа, отличаващи се от условията между несвързани лица, то данъчната основа се определя и съответно се облага с корпоративен данък при условията, които биха възникнали между **несвързани лица**.

Съществено в случая е да се определи доколко договорът за управление и контрол може да бъде определен като **търговско** или **финансово** взаимоотношение.

В нормативната уредба липсват легални дефиниции на понятията „**търговско взаимоотношение**“ и „**финансово взаимоотношение**“. В Речник на българския език⁷ е дадено следното тълкувателно значение на думата „взаимоотношение“, а именно – **взаимно отношение между лица, организации, държави, класи**. В тази връзка може да бъде направен обоснован извод, че търговското взаимоотношение представлява взаимно отношение между лица с търговски характер, което по същество изцяло покрива значението на **търговската сделка**. Аналогично, финансово взаимоотношение представлява взаимно отношение между лица с финансов характер, което от своя страна се покрива от значението на **финансова сделка или договореност**.

В настоящото изложение подробно бяха изложени мотиви и бе направен обоснован извод за това, че възлагането на управление и контрол на дружество **не е търговска сделка**.

Финансовата престация по договора за управление и контрол под формата на възнаграждение на управителя **би могло** да се приеме като финансова договореност или сделка между страните. Тоест за размера на възнаграждението е възможно да се приложи разпоредбата на чл. 15 от ЗКПО. Това е обаче фактически невъзможно, защото трябва да се съпостави договореното възнаграждение в дружеството, за което се прилага въпросната законова разпоредба с размер на възнаграждение по договор за управление и контрол между **несвързани лица**. А договорът за управление и контрол е едно от основанията за свързаност между дружеството и управителя по § 1, т. 3, б. „г“ и „ж“ от ДР на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Има реална **невъзможност** да бъде констатирано

⁵ § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО, обн., ДВ, бр. 105 от 22.12.2006 г., посл. изм., ДВ, бр. 72 от 27.08.2024 г., в сила от 06.07.2024 г.

⁶ Обн., ДВ, бр.105 от 22.12.2006 г., посл. изм., ДВ, бр. 70 от 20.08.2024 г., в сила от датата, определена в Решение на Съвета на Европейския съюз за приемането на еврото от Република България, прието в съответствие с чл. 140, § 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз и Регламент на Съвета на Европейския съюз, приет в съответствие с чл. 140, § 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз, доп. бр. 72 от 27.08.2024 г., в сила от 06.07.2024 г.

⁷ Речник на българския език, издаден от Института за български език при Българска академия на науките, първо изд. 1977 г., посл. изд. 2023 г.

отклонение от нормалните условия и невъзможност да се приложат условия, при които **да няма** свързаност.

Разпоредбата на чл. 16, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане указва, че когато една или повече сделки (включително и между несвързани лица) са сключени **при условия**, които водят до **отклонение** от данъчно облагане, данъчната основа се определя по **пазарни цени**.

Преценката в хода на контролно производство относно условията, при които е сключен договорът (размер на възнаграждението), естествено е изцяло субективна на ревизиращите органи. В случая са налице две хипотези – по-ниско или по-високо от „нормалното възнаграждение“:

- При **по-ниско възнаграждение** отклонението от данъчно облагане касае **по-ниска основа** за облагане с осигурителни вноски (ДОО, ДЗПО и здравни осигуровки) и данък върху доходите, съгласно Закона за данъците върху доходите на физически лица. Поради факта, че осигурителните вноски за ДОО и ДЗПО се внасят върху полученото, начисленото, но неизплатено или неначислено възнаграждение, но върху не по-малко от **минималния месечен осигурителен доход**⁸ за съответната професия по основната икономическа дейност, определен съгласно приложение към Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване за съответната година, а здравните осигуровки се внасят върху дохода, върху който се дължат вноски за държавното обществено осигуряване, определен съгласно Кодекса за социално осигуряване (КСО), отклонение в този случай не може да бъде обосновано. Ако дружеството, в качеството на осигурител, е начислило и внесло в бюджета дължимите осигурителни вноски съобразно закона, липсва основание да се твърди, че е налице отклонение от данъчно облагане.

По отношение по-ниската данъчната основа на внесеня данък върху доходите следва да се обърне внимание на факта, че според Закона за данъците върху доходите на физически лица обект на облагане **са придобитите** доходи от лицето в рамките на отчетния период. И да се обоснове, че данъчната основа на възнаграждението би следвало да е по-висока, то поради обстоятелството, че сумата не е изплатена, няма основание за изискуемост на данъка върху доходите.

- При по-високо възнаграждение отклонението от данъчно облагане касае **по-ниска основа** за облагане с корпоративен данък за дружеството, доколкото възнаграждението по договор за управление и контрол е счетоводен разход и води до намаление на счетоводния и оттам на данъчния финансов резултат за отчетната година. От друга

⁸ Чл. 1, ал. 5 от Наредба за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски, приета с ПМС № 263 от 30.12.1999 г., обн., ДВ, бр.6 от 21.01.2000 г., в сила от 01.01.2000 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 9 от 30.01.2024 г., в сила от 01.01.2024 г. във връзка с чл. 4, ал. 1, т. 7 от Кодекса за социално осигуряване, обн., ДВ, бр. 110 от 17.12.1999 г., посл. изм., бр. 70 от 20.08.2024 г., в сила от датата, определена в Решение на Съвета на Европейския съюз за приемането на еврото от Република България, прието в съответствие с чл. 140, § 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз и Регламент на Съвета на Европейския съюз, приет в съответствие с чл. 140, § 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз, бр. 79 от 17.09.2024 г., доп., бр. 82 от 27.09.2024 г.

страна, по-високото възнаграждение означава по-висока основа за внасяне на осигурителни вноски и данък върху доходите. Данъчните ставки на данъка върху доходите (който се удържа и внася от платеща, тоест дружеството) и корпоративния данък са еднакви (10%) и поради това **не може да бъде** обосновано отклонение от данъчно облагане и в тази хипотеза.

Съгласно чл. 16, ал. 2, т. 4 от Закона за корпоративното подоходно облагане за отклонение от данъчно облагане се смята и начисляването на възнаграждение за услуги, без те **да са реално** осъществени.

Прилагането на тази норма от закона изисква конкретика относно спецификата на дейностите, за които има правомощия и осъществява управителя, с оглед функционирането на дружеството, а именно:

- планира и ръководи текущата дейност на дружеството;
- извършва действия от името на дружеството, сключва сделки и подписва договори, в това число се разпорежда с активи, собственост на дружеството;
- назначава лица по трудови правоотношения, организира дейностите по осигуряване на нормални работни условия, подписва документи, свързани с трудово-правните отношения – заповеди за работно време, заповеди за платен и неплатен отпуск и др.;
- взема оперативни решения за дейността на дружеството и издава заповеди, задължителни за изпълнение от персонала;
- изпълнява и организира изпълнението на решенията на общото събрание на съдружниците;
- упълномощава от името на дружеството трети лица за извършване на определени действия, свързани с дейността на дружеството;
- организира и ръководи плащанията от името на дружеството към контрагенти и др.;
- други дейности, извън посочените, свързани с оперативната дейност на дружеството – финансово-счетоводни, представителство пред органи на държавната администрация и др.

При контролно производство на дружеството, за доказване **нереалността** на извършените от управителя дейности по управление в дружеството, следва да се изследват обстоятелства, свързани с функционирането на дружеството, а именно – документи, свързани с реализираните приходи, както и такива, удостоверяващи доставката на материали, стоки, платени разходи за външни услуги, заплати и свързаните с това осигурителни вноски и данъци, плащанията в полза на трети лица, зает персонал в дейността и др. Ако дружеството е работещо, осъществява търговска дейност, реализира приходи и отчита разходи, стопанисва активи, има зает персонал, получава и извършва плащания и др., тезата, че изплатеното възнаграждение на управителя е по повод **нереално** осъществени услуги по управление и контрол, е необоснована.

По втория въпрос:

Ако управителят на дружеството е и собственик в капитала и като такъв има право на част от печалбата, съответстващ на дела му в капитала на дружеството, при изплащане на по-високо възнаграждение би могло да се твърди, че е налице скрито разпределение на печалбата.

Съгласно § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО скрито разпределение на печалбата представляват сумите, **превишаващи обичайните пазарни нива**, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на съдружниците, с изключение на дивидентите по § 1, т. 4, буква „а“ (доходи от акции) и § 1, т. 4, буква „б“ (доходи от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества и от други права, третирани като доходи от акции). В този смисъл скритото разпределение представлява **отклонение на ресурси** от дружеството в полза на собствениците (разходи за командировка, когато не са свързани с дейността и не са документално обосновани и по същество представляват разходи, свързани с екскурзия или почивка на собствениците и техните семейства; разходи за експлоатация и поддръжка на недвижими имоти, които не се използват в дейността на дружеството; разходи за експлоатация на моторни-превозни средства, които не са свързани с дейността, а се използват от собствениците, служителите и техните семейства и др.). Тези разходи не се признават за данъчни цели и с тях се увеличава счетоводният финансов резултат на дружеството за данъчни цели съгласно разпоредбата на чл. 26, т. 11 от ЗКПО.

По отношение възнаграждението за управление и контрол посочената норма от закона трудно би могла да бъде приложена. При спазване на всички изисквания на Търговския закон и ЗЗД относно сключване, изготвяне и подписване на договора; при коректно и в срок подаване на декларациите, свързани със задължителните осигурителни вноски и данък върху доходите; при внасяне в срок на всички осигурителни и данъчни задължения твърдението, че е налице **скрито** разпределение на печалбата, би било **необосновано и несъстоятелно**.

Освен това, съгласно § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО, се изисква възнаграждението за управление и контрол да бъде съпоставено с **обичайната пазарна цена (стойност)** на други възнаграждение от този вид. Съгласно § 1, т. 8 от ДР на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс във връзка с § 1, т. 14 от ДР на ЗКПО **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**.

В § 1, т. 10 от ДР на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс са изброени изчерпателно методите, по които се определят пазарните цени за целите на закона, а редът и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени е определен с Наредба Н-9 от 14.08.2006 г., издадена от министъра на финансите.⁹

⁹ Обн., ДВ, бр. 70 от 29.08.2006 г.

Посочената наредба се прилага по отношение **търговските** и **финансовите** взаимоотношения между свързани лица, **когато** условията по тези взаимоотношения се отличават от тези **при несвързани лица**.

Както бе изложено по-горе, липсва взаимоотношение между дружество (възложител) и управител (изпълнител), по които да **няма свързаност** по смисъла на закона и в тази връзка приложението на цитираната Наредба е **невъзможно и ще бъде незаконосъобразно**.

В заключение искам да обърна внимание на следното:

Ако на управителя се изплаща ежемесечно **минимално** възнаграждение, близко до минималния осигурителен доход (например 2 хил. лв.) и инцидентно в рамките на отчетната година се изплати **значително** по размер възнаграждение (например 100 хил. лв.), съгласно чл. 16, ал. 1 от ЗКПО може да се приеме, че е налице отклонение от данъчно облагане, защото дължимите осигурителни вноски при изплащането на еднократно високото възнаграждение се определят върху максималния осигурителен доход (който в момента възлиза на 3 750 лв.) и за голяма част от дохода няма начислени и внесени осигурителни задължения. Но за прилагане на цитираната норма от закона, както бе посочено по-горе, е необходимо да се извърши пазарна оценка на възнаграждение по договор за управление, за да се определи данъчната основа за начисляване на корпоративния данък.

В. ПРАКТИКА:

С настоящото са представени две ревизионни производства на Националната агенция за приходите (НАП). В първия случай се касае за начислено и изплатено възнаграждение по договор за управление и контрол в по-висок размер, а във втория за изплатено по-високо възнаграждение на самоосигуряващо се лице (собственик в дружество) за положен личен труд (като този случай би могло да се приложи по аналог, защото мотивите важат и за възнаграждение по договор за управление и контрол, макар основанието за възникване да е различно). Мотивите на органите по приходите, директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика (ОДОП) – Пловдив и Административен съд – Пловдив са съществени по изложените правни и данъчни аспекти от разглежданата тема до момента.

1. Първото ревизионно производство обхваща отчетната 2021 г. и е с обхват на задълженията – отговорност за корпоративен данък. От органите по приходите е установено, че на управителя и собственик на дружеството (дружеството е с едноличен собственик на капитала) е изплатено възнаграждение по договор за управление и контрол през 2021 г. в размер на 360 хил. лв. (като сумата е определена на месечна база в размер на 30 хил. лв.). За това възнаграждение в хода на ревизията са представени всички документи, а именно – протокол от решение на едноличния собственик на капитала, както и договор за управление и контрол. Установено е, че възнагражденията са платени.

Същевременно органите по приходите посочват, че по счетоводна сметка 122 „Неразпределена печалба от минали години“ има значително салдо в размер над 3 940 хил. лв.

В хода на ревизията органите по приходите изискват от ревизираното дружество да предостави документи и обяснения относно **основанията** и **необходимостта** за определяне на изплатените възнаграждения. Поради обстоятелството, че такива документи и обяснения не са предоставени, е направен извод, че управителят на дружеството **се е разпоредил** с парични средства на дружеството в своя полза като трудови доходи в многократно завишени размери.

Възложена е експертиза за определяне на пазарната стойност на полученото възнаграждение и след извършен анализ на експерта (на финансовите показатели на публикуваните годишни финансови отчети на дружеството, както и възнаграждения в идентични дружества с подобни финансови показатели – приходи, средносписъчен брой на персонала, възнаграждения, осигуровки и др.) е определена пазарна стойност на средномесечно възнаграждение в размер на 4 603,33 лв.

Позовавайки се на чл. 26, т. 11 от ЗКПО във връзка с § 1, т. 4 и т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО е увеличен счетоводният данъчен резултат на дружеството с превишението (305 хил. лв.) на отчетения разход за възнаграждение на управителя над пазарната стойност, определена от експерта. Органите по приходите приемат, че в случая се касае за изтекъл ресурс от страна на дружеството в полза на управителя под формата на заплати, превишаващи обичайните пазарни нива.

При разглеждане на първа инстанция на постъпила жалба по ревизионния акт и респ. ревизионния доклад директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“, като решаващ орган, в своите мотиви посочва, че не може да се приеме, че при изплащане на тези възнаграждения е налице скрито разпределение на печалбата, защото доходите са декларирани и обложени по предвидения от закона ред и в срок.

В Решението се посочва обаче, че дружеството не е представило доказателства и данни относно възнаграждението – как е определено то, каква работа е извършил управителят и има ли необходимост от такъв висок разход по повод реализирането на целите и предмета на дружеството. Обръща се внимание на факта, че независимо от реализираните приходи в значителен размер, при отчитане на това високо възнаграждение като счетоводен разход, дружеството формира счетоводна и данъчна загуба и не заплаща корпоративен данък, което фактически представлявало отклонение от данъчно облагане. В подкрепа на тезата си решаващият орган се позовава и на изготвената експертиза и след анализ на разпоредбите на чл. 15 и 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО е посочил, че за отклонение от данъчно облагане се смята и начисляването на възнаграждения или обезщетения за услуги, **без те да са реално** осъществени.

Административният съд в свое Решение¹⁰ отменя ревизионния акт. Посочва се, че с оглед спецификата на договора за управление и контрол изплащането на възнаграждението не е обвързано с **положения** от лицето труд, а само с функции и дейности по управление и контрол на дружеството. Не се и очаква постигането на конкретен трудов резултат. Аргументът на съда е и разпоредбата на чл. 3, ал. 3, т. 2 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), според която не е независима икономическа дейност тази дейност, която е свързана с управлението и контрола на юридически лица. Уточнява се, че в съдебно заседание вещото лице по делото е взело становище, че определяне на пазарна оценка на възнаграждението по Наредба Н-9/2006 г. **е неправилно и същата е неприложима в този случай.**

Съдът заключава, че **не е доказано** наличието на скрито разпределение на печалбата и отменя преобразуването на счетоводния финансов резултат, начисления корпоративен данък и лихви върху него.

2. Второто ревизионно производство обхваща отчетните 2019 и 2020 г. и е с обхват на задълженията – отговорност за корпоративен данък. От органите по приходите е установено, че на управителя и собственик на дружеството (дружеството е с едноличен собственик на капитала) е изплатено възнаграждение за положен личен труд в дружеството, както следва:

- на база протокол на едноличния собственик от 06/2019 г. за отчетната 2019 г., сумата от 336 хил. лв.
- на база протокол на едноличния собственик от 11/2019 г. за отчетната 2020 г., сумата от 354 хил. лв.

Възнагражденията са платени изцяло по банков път.

В хода на ревизията е възложена и извършена експертиза по метода на сравнимите неконтролирани цени, съгласно Наредба № 9/14.08.2006 г. за реда и начина на прилагане на методите за определяне на пазарните цени, издадена от министъра на финансите, и е определена пазарна стойност на месечното възнаграждение за 2019 г. в размер на 2 535,69 лв. и за 2020 г. в размер на 2 307,59 лв.

Ревизиращите органи са приели, че в случая се касае за **скрито разпределение на печалбата** под формата на разпореждане от страна на едноличния собственик на капитала на дружеството с парични средства, което е имало за цел избягване на плащане както на корпоративен данък, така и на данък върху дивидентите. Направено е твърдение, че начисляването и изплащането на възнаграждението на собственика не е обвързано с действително положения труд, а единствено с финансово-икономическото състояние на търговското дружество.

С разликата между отчетените от дружеството разходи за положен личен труд и определените пазарни стойности е преобразуван финансовият

¹⁰ Решение № 4038 от 07.05.2024 г., Административен съд – Пловдив, XXVII състав по административно дело № 1907 от 2023 г.

резултат и е определена данъчна основа и корпоративен данък за отчетните 2019 и 2020 г., както и лихви за просрочие.

Административният съд в свое Решение¹¹ отменя ревизионния акт. Посочено е, че определеното възнаграждение на собственика за полагане на личен труд в дружеството е свързано само и единствено с изпълняване на дейности по управление и контрол на дружеството и не е обвързано с положения от лицето **труд**.

Съдът счита, че възнаграждението на собственика за положен личен труд в дружеството **не може** да бъде предмет на оценка по някой от методите на Наредба № 9/14.08.2006 г. за реда и начина на прилагане на методите за определяне на пазарните цени, издадена от министъра на финансите, поради факта, че **не е налице сделка**, свързана с продажбата на стоки или извършването на услуги. Посочва се, че с оглед характера на възнаграждението за полагане на личен труд не може да се твърди, че собственикът **извършва услуга** в полза на дружеството. Като аргумент, подобно на първия съдебен акт, се посочва, че съгласно разпоредбата на чл. 3, ал. 3, т. 2 от ЗДДС дейността на физическите лица, които не са еднолични търговци, за осъществяваната от тях дейност, уредена в закон, по управление и контрол на юридически лица не е независима икономическа дейност.

В заключение е направено обобщение, че при начисляване и изплащане на възнаграждения по договор за управление и контрол в търговски дружества е необходимо да се спазят всички нормативни изисквания на Търговския закон и Закона за задълженията и договорите. Това намалява риска за дружеството от определянето на допълнителни осигурителни и данъчни задължения при евентуални ревизионни производства.

Библиографска справка:

1. *Данъчно-осигурителен процесуален кодекс, обн., ДВ, бр. 105 от 29.12.2005 г., в сила от 01.01.2006 г., посл. изм., бр. 70 от 20.08.2024 г., в сила от датата, определена в Решение на Съвета на Европейския съюз за приемането на еврото от Република България, прието в съответствие с чл. 140, параграф 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз и Регламент на Съвета на Европейския съюз, приет в съответствие с чл. 140, параграф 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз, доп., бр. 82 от 27.09.2024 г.*
2. *Закон за данъците върху доходите на физическите лица, обн., ДВ бр. 95 от 24.11.2006 г., в сила от 01.01.2007 г., посл. изм., ДВ, бр. 70 от 20.08.2024 г., в сила от датата, определена в Решение на Съвета на Европейския съюз за приемането на еврото от Република България, прието в съответствие с чл. 140, § 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз и Регламент на*

¹¹ Решение № 6933 от 02.08.2024 г., Административен съд – Пловдив, V състав по административно дело № 20247180701052 от 2024 г.

- Съвета на Европейския съюз, приет в съответствие с чл. 140, § 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз.
3. Закон за данък върху добавената стойност, обн., ДВ, бр. 63 от 04.08.2006 г., в сила от деня на влизане в сила на Договора за присъединяване на Република България към Европейския съюз, посл. изм., ДВ, бр. 79 от 17.09.2024 г.
 4. Закон за корпоративното подоходно облагане, обн., ДВ, бр. 105 от 22.12.2006 г., посл. изм., ДВ, бр. 70 от 20.08.2024 г., в сила от датата, определена в Решение на Съвета на Европейския съюз за приемането на еврото от Република България, прието в съответствие с чл. 140, § 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз и Регламент на Съвета на Европейския съюз, приет в съответствие с чл. 140, § 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз, доп., бр. 72 от 27.08.2024 г., в сила от 06.07.2024 г.
 5. Закон за преброяване на населението, жилищния фонд и земеделските стопанства в Република България през 2001 г., обн., ДВ, бр. 16 от 25.02.2000 г.
 6. Кодекс за социално осигуряване, обн., ДВ, бр. 110 от 17.12.1999 г., посл. изм., бр. 70 от 20.08.2024 г., в сила от датата, определена в Решение на Съвета на Европейския съюз за приемането на еврото от Република България, прието в съответствие с чл. 140, § 2 от Договора за функционирането на Европейския съюз и Регламент на Съвета на Европейския съюз, приет в съответствие с чл. 140, § 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз, бр. 79 от 17.09.2024 г., доп., бр. 82 от 27.09.2024 г.
 7. Наредба за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски, приета с ПМС № 263 от 30.12.1999 г., обн., ДВ, бр. 6 от 21.01.2000 г., в сила от 01.01.2000 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 9 от 30.01.2024 г., в сила от 01.01.2024 г.
 8. Наредба № 9/14.08.2006 г. за реда и начина на прилагане на методите за определяне на пазарните цени, издадена от министъра на финансите, обн., ДВ, бр. 70 от 29.08.2006 г.
 9. Речник на българския език, издаден от Института за български език при Българска академия на науките, първо изд. 1977 г., посл. изд. 2023 г.
 10. Решение № 4038 от 07.05.2024 г., Административен съд – Пловдив, XXVII състав по административно дело № 1907 от 2023 г.
 11. Решение № 6933 от 02.08.2024 г., Административен съд – Пловдив, V състав по административно дело № 20247180701052 от 2024 г.
 12. Търговски закон, обн., ДВ, бр. 48 от 18.06.1991 г. в сила от 01.07.1991 г., посл. изм., ДВ, бр. 70 от 20.08.2024 г., в сила от датата, определена в Решение на Съвета на Европейския съюз за приемането на еврото от Република България, прието в съответствие с чл. 140, § 2 от Договора за функционирането на

Европейския съюз и Регламент на Съвета на Европейския съюз, приет в съответствие с чл. 140, § 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз, изм. и доп., бр. 82 от 27.09.2024 г.

REMUNERATION UNDER A MANAGEMENT AND CONTROL AGREEMENT IN A COMPANY – LEGAL, TAX ASPECTS AND PRACTICE

Elena Stoyanova

Owner and manager of Accounting office “Recount” Ltd.

Keywords:	Summary
<i>Remuneration Commercial transaction Independent economic activity Tax avoidance Related parties Market price</i>	<i>Documentation of the relationship with regard to to the assignment of management and control of a commercial company is key to subsequent taxation. I intend to draw attention to the legal and tax aspects of these relationships, as well as to interesting National Revenue Agency audit proceedings and administrative court decisions on subsequent appeal.</i>