



**ДАНЪЧНИ АСПЕКТИ НА НЕРАЗПРЕДЕЛЯЕМИТЕ
РАЗХОДИ НА ЮРИДИЧЕСКИТЕ ЛИЦА С
НЕСТОПАНСКА ЦЕЛ**

Владимир Христов
Регистриран одитор

Ключови думи:	Резюме
<p>Неразпределяеми разходи</p> <p>Данъчни аспекти</p> <p>Юридически лица с нестопанска цел</p>	<p>В статията от практическа гледна точка се разглеждат данъчните аспекти на така наречените неразпределяеми разходи на юридическите лица с нестопанска цел. Акцентира се върху еднозначната правна уредба на признаването за данъчни цели на част от неразпределяемите разходи на юридическите лица с нестопанска цел. Изследва се възприетият в Закона за корпоративното подоходно облагане подход, според който за данъчни цели се признава частта от неразпределяемите разходи, определена, като общият размер на неразпределяемите разходи се умножи по съотношението между приходите от дейността, подлежащи на облагане с корпоративен данък, и всички приходи на юридическото лице с нестопанска цел.</p>

В практиката не са редки случаите, когато юридическите лица с нестопанска цел наред с регламентираната дейност, за която са създадени, извършват едновременно и стопанска дейност. Със Закона за корпоративното подоходно облагане се въвежда облагане на печалбите на юридическите лица, които не са търговци, от сделки по чл. 1 от Търговския закон, като по този начин се цели тези лица да не се поставят в по-благоприятно положение от останалите субекти, осъществяващи икономическа дейност на същия пазар (географски и предметен), тъй като това би имало неблагоприятен ефект върху конкуренцията. В случаите, когато юридическите лица с нестопанска цел осъществяват едновременно както регламентираната дейност, за която са създадени, така и стопанска дейност, са налице счетоводни разходи, които са общи и за двата вида дейности. Начинът на разпределяне на тези общи разходи между двата вида дейности за счетоводни цели е въпрос на прилаганата от съответното юридическо лице с нестопанска цел индивидуална счетоводна политика. При формиране на данъчния финансов резултат обаче законодателят (посредством разпоредбите на чл. 30 от Закона за корпоративното подоходно облагане) регламентира един единствен начин за признаване за данъчни цели на разходите,

които обслужват едновременно и двата вида дейности. Правната уредба за данъчни цели на тези така наречени неразпределяеми разходи се съдържа в разпоредбите на чл. 30 от Закона за корпоративното подоходно облагане. Именно практическото приложение на този законодателен подход се разглежда в настоящата статия.

В съответствие с разпоредбите на чл. 3, ал. 3 от Закона за юридическите лица с нестопанска цел (ЗЮЛНЦ) юридическите лица с нестопанска цел (ЮЛНЦ) могат да извършват допълнителна стопанска дейност само ако е свързана с предмета на основната дейност, за която са регистрирани, и като използват прихода за постигане на определените в устава или учредителния акт цели. Казано с други думи, ЗЮЛНЦ регламентира, че стопанската дейност, извършвана от ЮЛНЦ, следва да се явява допълнителна към основната дейност, за която е регистрирано съответното ЮЛНЦ, както и че следва да е налице пряка връзка между осъществяваните стопанска и нестопанска дейност. Член 3, ал. 4 от ЗЮЛНЦ регламентира, че предметът на стопанската дейност се определя в устава или учредителния акт на съответното ЮЛНЦ.

На основание чл. 2, ал. 1, т. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) данъчно задължени лица са местните юридически лица, каквито са и ЮЛНЦ, като на основание чл. 1, т. 2 от ЗКПО обект на облагане с корпоративен данък е печалбата на местните юридически лица, които не са търговци от сделки по чл. 1 от Търговския закон (законодателят ги е групирал чрез изброяване в 15 точки, което изброяване е неизчерпателно), както и от отдаване под наем на движимо и недвижимо имущество.

В случаите, когато ЮЛНЦ извършва както регламентираната дейност, за която е създадено, така и сделки по чл. 1 от ТЗ, са налице разходи, които са общи и за двата вида дейност, т.е. обслужват едновременно и двата вида дейност. Такива например могат да бъдат разходи за възнаграждения, за социални и здравни осигуровки на ръководния персонал (който ръководи и двата вида дейности), на административния персонал (служители в счетоводния отдел и други, които администрират и двата вида дейности), разходи за наем и консумативи на съответните помещения (които се използват и за двата вида дейности), други административни и експлоатационни разходи (които обслужват и двата вида дейности), такси за обслужване на банкови сметки (по които постъпват средства и от двата вида дейности).

В случаите, когато дадено ЮЛНЦ извършва както регламентираната дейност, за която е учредено, така и стопанска дейност, в своята счетоводна политика съответното ЮЛНЦ е свободно да избере каквато прецени за разумна база за разпределение на тези общи разходи между двата вида дейности.

В случаите, когато ЮЛНЦ извършват както регламентираната нестопанска дейност, за която са учредени, така и сделки по чл. 1 от Търговския закон (ТЗ), при определяне на данъчния финансов резултат възниква въпросът как да бъдат разпределени така наречените неразпределяеми разходи между съответните дейности. По смисъла на § 1, т. 17 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО неразпределяеми

разходи са всички разходи за продажби, административни, финансови и извънредни разходи, които не се отнасят само към определена дейност и са свързани с осъществяване на дейност: подлежаща на облагане с корпоративен данък, извършвана от юридически лица с нестопанска цел. С други думи, материалният данъчен закон третира като неразпределяеми разходи в случаите, когато дадено ЮЛНЦ извършва както регламентирана дейност, за осъществяването на която е учредено, така и сделки по чл. 1 от ТЗ, разходите, обслужващи едновременно и двата вида дейности.

Изключително важно е да се отбележи, че ЗКПО регламентира изрично, ясно и точно данъчния режим на неразпределяемите разходи на ЮЛНЦ. Като достойнство на нормативния акт може да бъде посочено, че в тази част неговите разпоредби са изцяло съобразени с естеството на този вид разходи. Философията на материалния данъчен закон е, че за данъчни цели еднозначно се регламентира една единствена база за разпределяне, съответно за признаване за данъчни цели на частта от неразпределяемите разходи на ЮЛНЦ (която част се отнася до извършваните сделки по чл. 1 от ТЗ) при определяне на данъчния финансов резултат на ЮЛНЦ. Реализацията на тази философия е постигната посредством разпоредбите на чл. 30, ал. 1 и 2 от ЗКПО.

Съгласно чл. 30, ал. 1 от ЗКПО счетоводно отчетените неразпределяеми разходи на ЮЛНЦ, съответстващи на дейността, подлежаща на облагане с корпоративен данък, не се признават за данъчни цели, а съгласно чл. 30, ал. 2 от ЗКПО за данъчни цели се признава частта от неразпределяемите разходи, определена, като общият размер на неразпределяемите разходи се умножи по съотношението между приходите от дейността, подлежаща на облагане с корпоративен данък, и всички приходи на ЮЛНЦ.

С цел по-лесно разбиране на гореизложеното ще бъде разгледан конкретен практически пример.

Пример 1:

ЮЛНЦ (регистрирано за осъществяване на дейност в обществена полза) "X" през 2020 г. е реализирало следните приходи и разходи по видове:

Показател	Сума в лева
Приходи от общественополезната дейност, за която е учредено ЮЛНЦ (регламентирана дейност)	120 000
Приходи от сделки по чл. 1 от ТЗ	30 000
Общо приходи	150 000
Разпределяеми разходи за регламентирана дейност (които се отнасят конкретно за този вид дейност)	102 000
Разпределяеми разходи за сделки по чл. 1 от ТЗ (които се отнасят конкретно за този вид дейност)	9 000
Неразпределяеми разходи (отнасят се общо и за двата вида дейности)	60 000
Общо разходи	171 000

В счетоводната политика на съответното ЮЛНЦ е регламентирано неразпределяемите разходи да се отнасят по отделни дейности на база на съотношението на разпределяемите разходи по видове дейности към общия размер на разпределяемите разходи.

Да се определи данъчният финансов резултат на ЮЛНЦ "X" за 2020 г.

Определяне на коефициент за разпределяне на неразпределяемите разходи за счетоводни цели

Разпределяеми разходи за регламентирана дейност	Разпределяеми разходи за сделки по чл. 1 от ТЗ	Общо разпределяеми разходи	Коефициент за разпределение на неразпределяемите разходи за регламентираната дейност	Коефициент за разпределение на неразпределяемите разходи за сделки по чл. 1 от ТЗ
1	2	3	4 = (1 / 3) * 100	5 = (2 / 3) * 100
102 000	9 000	111 000	92%	8%

Разпределение на неразпределяемите разходи за регламентираната дейност за счетоводни цели

Неразпределяеми разходи	Коефициент за разпределение на неразпределяемите разходи за регламентирана дейност	Част от неразпределяемите разходи за регламентирана дейност
1	2	3 = 1 * 2
60 000	92 %	55 200

Разпределение на неразпределяемите разходи за сделки по чл. 1 от ТЗ за счетоводни цели

Неразпределяеми разходи	Коефициент за разпределение на неразпределяемите разходи за сделки по чл. 1 от ТЗ	Част от неразпределяемите разходи за сделки по чл. 1 от ТЗ
1	2	3 = 1 * 2
60 000	8 %	4 800

Определяне на счетоводния финансов резултат за преобразуване по реда на ЗКПО

Номер	Показател	Сума
1	Приходи от сделки по чл. 1 от ТЗ	30 000
2	Разпределяеми разходи за сделки по чл. 1 от ТЗ	9 000
3	Неразпределяеми разходи за сделки по чл. 1 от ТЗ, определени съгласно прилаганата от ЮЛНЦ счетоводната политика	4 800
4 = 2 + 3	Общо разходи за сделки по чл. 1 от ТЗ	13 800
5 = 1 - 4	Финансов резултат за данъчно преобразуване по реда на ЗКПО	16 200

Определяне на коефициент за разпределение на неразпределяемите разходи за стопанска дейност за данъчни цели по реда на чл. 30, ал. 2 от ЗКПО

Приходи от регламентирана дейност	Приходи от сделки по чл. 1 от ТЗ	Общо приходи	Коефициент за разпределение на неразпределяемите разходи
1	2	3 = 1 + 2	4 = (2 / 3) * 100
120 000	30 000	150 000	20%

Разпределение на неразпределяемите разходи за сделки по чл. 1 от ТЗ за данъчни цели

Неразпределяеми разходи	Коефициент за разпределение на неразпределяемите разходи за сделки по чл. 1 от ТЗ	Част от неразпределяемите разходи за сделки по чл. 1 от ТЗ
1	2	3 = 1 * 2
60 000	20%	12 000

Преобразуване на счетоводния финансов резултат от дейността, свързана с извършени сделки по чл. 1 от ТЗ за данъчни цели:

	Сума в лева
Счетоводен финансов резултат (от дейност, свързана със сделки по чл. 1 от ТЗ) за данъчно преобразуване по реда на ЗКПО	16 200
Увеличение – чл. 30, ал. 1 от ЗКПО	4 800
Намаление – чл. 30, ал. 2 от ЗКПО	12 000
Данъчен финансов резултат (Облагаема данъчна печалба)	9 000

В заключение може да се отбележи, че ясното, точно и еднозначно регламентиране в ЗКПО на данъчния режим на така наречените неразпределяеми разходи на ЮЛНЦ е едно от безспорните достойнства на материалния данъчен закон. Въвеждането на специално изрично правило за данъчното третиране на неразпределяемите разходи на ЮЛНЦ (посредством разпоредбите на чл. 30 от ЗКПО) е необходимо предвид фундаменталния принцип, въз основа на който е изграден ЗКПО, а именно неутралност на данъчните регулации спрямо индивидуалната счетоводна политика на конкретното данъчно задължено лице.

Библиографска справка

1. Закон за корпоративното подоходно облагане, обн., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 18 от 28 февруари 2020 г.
2. Закон за юридическите лица с нестопанска цел, обн., ДВ, бр. 81 от 06 октомври 2000 г., посл. доп., ДВ, бр. 98 от 27 ноември 2018 г.

TAX ASPECTS OF NON-DISTRIBUTABLE EXPENDITURE OF NON-PROFIT LEGAL ENTITIES

Vladimir Hristov
 Certified Public Accountant
 Registered Auditor

Keywords:	Summary
Non-distributable expenditure Tax aspects Non-profit legal entities	The article discusses, in terms of practical application, the tax aspects of the so called non-distributable expenditure of non-profit legal entities. The paper highlights the unambiguous legal framework of the recognition for tax purposes of part of the non-distributable expenditure of non-profit legal entities. The article examines the approach adopted in the Corporate Income Tax Act according to which the portion of the non-distributable expenditure, determined by multiplying the total amount of non-distributable expenditure by the ratio between corporate income taxable revenue and the total income of a non-profit legal entity, is recognized for tax purposes.