КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
НЕПРИЗНАТИ РАЗХОДИ ЗА ДАНЪЧНИ ЦЕЛИ

НЕПРИЗНАТИ РАЗХОДИ ЗА ДАНЪЧНИ ЦЕЛИ

Съгласно чл. 26 от ЗКПО счетоводните разходи, изброени в т. 1 – т. 12 на посочената разпоредба не се признават за данъчни цели:

Т. 1	Разходи, несвързани с дейността.	Тук се включват всякакви разходи, които не са присъщи или иначе казано са чужди или потенциално не създават доход за дейността на данъчно задълженото лице.
Т. 2	Разходи, които не са документално обосновани по смисъла на ЗКПО.	Изискванията за документална обоснованост са посочени в чл. 10 от ЗКПО *(Виж Фиш I.5)*.
Т.3	Разход за начислен данък или ползван данъчен кредит по реда на ЗДДС, когато разходът от стопанската операция, с която е свързан ДДС, не е признат за данъчни цели.	След като разходът - носител на ДДС, не е признат за данъчни цели, отчетеният като разход косвен данък също не се признава за данъчни цели. Например: Разход за ДДС, свързан с разходи, посочени н чл. 26, т. 1 и 2.

КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
НЕПРИЗНАТИ РАЗХОДИ ЗА ДАНЪЧНИ ЦЕЛИ

Т.4

Разход, отчетен от доставчик по ЗДДС за начислен от него или от органа по приходите ДДС за извършена доставка.

Тази данъчна регулация се основава на това, че ДДС е косвен данък, който се понася от получателя по съответната доставка и не следва да засяга данъчния финансов резултат на доставчика, освен в случаите, когато няма как фактически да бъде възстановен от получателя, какъвто е случаят на дерегистрация по ЗДДС.

Например: Когато при извършване на ревизии органът по приходите доначисли ДДС, ревизираното лице не изисква доначисления данък от контрагентите си, а го поема за своя сметка, съответно отчита разход в размера на доначисления данък. Този разход не е признат за данъчни цели, т.е. представлява данъчна постоянна разлика, тъй-като при обичайното положение, този данък би следвало да е да сметка на клиента.

Изключения:

1. **начисления данък при безвъзмездни доставки**

Отчетеният разход за ДДС ще бъде признат само когато основата, върху която е начислен данъка представлява признат за данъчни цели разход. Следва да е ясно, че ако например безвъзмездната доставка е с характер на разход, несвързан с дейността, то няма логика с разхода от данъчната основа да бъде увеличен счетоводния финансов резултат, а да не се преобразува с разхода за ДДС.

2. **начисления данък при доставки по повод дерегистрация по ЗДДС**

3. **разходи, отчетени в резултат на корекция на данъчен кредит по ЗДДС**

Този текст се отнася за корекциите в посока на намаление на данъчния кредит, защото в този случай се отчита разход. Примери за случаи, които попадат в обхвата на второто изречение на т. 4 на чл. 26 от ЗКПО са следните корекции на данъчен кредит: при изменение на данъчната основа или при промяна на вида на доставката; при използване на стоки или услуги за доставки или дейности без право на данъчен кредит, когато лицето изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за тези стоки или услуги и т.н. Следва да се има предвид, че тук не се включват разходите от корекции на данъчен кредит по чл. 79, ал. 1 от ЗДДС (при унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоки, за които изцяло, частично или пропорционално на степента на използване за независимата икономическа дейност е приспаднат данъчен кредит) – те не са данъчно признати съгласно чл. 28, ал. 4 от ЗКПО.

КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
НЕПРИЗНАТИ РАЗХОДИ ЗА ДАНЪЧНИ ЦЕЛИ

Т. 5

Последващите разходи, отчетени по повод на вземане, възникнало в резултат на начислен данък или ползван данъчен кредит по т. 3 и 4, 8 и 10.

Например: разходите от обезценка на вземане, възникнало в резултат на начислен ДДС или ползван данъчен кредит по чл. 26, т. 3 и 4.

По принцип разходите от обезценки на вземания представляват данъчни временни разлики, чието третиране е регламентирано с разпоредбите на чл. 34 и чл. 37 от ЗКПО, но тези разпоредби не се прилагат по отношение на разходите от обезценка на вземане, възникнало в резултат на начислен ДДС или ползван данъчен кредит по чл. 26, т. 3 и 4.

Следвайки данъчното третиране на разходите по чл. 26, т. 3 и 4, и разходите от обезценки на вземането се превръщат в данъчни постоянни разлики – непризнати за данъчни цели разходи. В противен случай би се получило различно данъчно третиране на един и същ по естеството си разход в зависимост от това дали предприятието извърши или не обезценка на вземането.

Този подход се прилага и по отношение на последващите разходи, отчетени по повод вземане, възникнало в резултат на начислен данък при източника (чл. 26, т. 8) и за разходите по чл. 26, т. 10.

КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
НЕПРИЗНАТИ РАЗХОДИ ЗА ДАНЪЧНИ ЦЕЛИ

Т.6

Разходи за начислени глоби, конфискации, включително по чл. 307а от Наказателния кодекс и други санкции за нарушаване на нормативни актове, лихвите за просрочие на публични държавни или общински задължения.

Тук се включват отчетените като разход от данъчно задълженото лице глоби, имуществени санкции за нарушаване на нормативни актове, лихви за просрочие на публични задължения и т.н.
Обхватът на публичните държавни и общински вземания е определен в чл. 162 от ДОПК. Лихвите за просрочие на частни държавни и общински вземания не попадат в обхвата на чл. 26, т. 6 от ЗКПО. Тази разпоредба не се прилага и по отношение на разходите за неустойки и лихвите по договори с търговски или гражданскоправен характер.

От 01.01.2013 г. т. 6 е допълнена с разходи за конфискации, съгласно чл. 307а от Наказателния кодекс – предметът на подкупа подлежи на конфискация.
За престъпно придобитото имущество съществуват правни норми в Наказателния кодекс (НК) и Наказателно-процесуалния кодекс (НПК). НК предвижда наказателна отговорност за извършителите на престъпления, която включва и наказанията "конфискация" и "глоба". След доказване на вината, съдът постановява отнемане на придобитото чрез престъпление – или като самостоятелна санкция, където е предвидено наказанието „конфискация“, или по специалния ред, визиран в чл. 307а НК („предметът на престъпленията по този раздел се отнема в полза на държавата, а когато липсва, се присъжда неговата равностойност“).
Счетоводно отразените в тази връзка разходи, не се признават за данъчни цели.

КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
НЕПРИЗНАТИ РАЗХОДИ ЗА ДАНЪЧНИ ЦЕЛИ

Т .7	Разходи за дарения извън посочените в чл. 31.	В ЗКПО е възприета концепция за облагане с данък върху разходите само на разходи, които са свързани с дейността, а разходите за дарения очевидно не са такива. Поради това тези разходи са определени като разходи, които не се признават за данъчни цели и съответно с тях се увеличава счетоводния финансов резултат за целите на определяне на данъчния финансов резултат. По реда на тази разпоредба се регулира и превишението на разходите за дарения над размерите, посочени в чл.31, които са признати за данъчни цели. *(Виж Фиш II.II.6).*
Т. 8	Разходи за данък, който подлежи на удържане при източника и е за сметка на платеца на дохода.	Облагането на определени доходи с данък при източника означава, че данъчната тежест следва да бъде понесена от лицата, получатели на доходите и носители на задължението. В практиката са налице случаи, при които платецът на дохода понася за своя сметка дължимия от получателя данък, съответно отчита този данък като разход. Целта на разпоредбата на чл. 26, т. 8 от ЗКПО е да регулира именно тези случаи, при които тежестта на данъка при източника се понася вместо от получателя от платеца на доходите и е отчетен от последния като разход. Друг мотив за възприетото данъчно третиране е обстоятелството, че при начисляване на доходите, подлежащи на облагане с данък при източника, като разход се отчита брутният им размер. Предвид това, отчитането като разход на фактически неудържан данък при източника, би довело до повторно намаление на счетоводния финансов резултат с един и същ разход.

КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
НЕПРИЗНАТИ РАЗХОДИ ЗА ДАНЪЧНИ ЦЕЛИ

Т. 9	Разходи за работна заплата в търговските дружества с над 50 на сто държавно или общинско участие, превишаващи определените с нормативни актове средства.	За 2007 г. нормативният акт, който регламентираше материята относно разходите за работна заплата в търговските дружества с над 50 на сто държавно или общинско участие е Наредбата за образуване на средствата за работна заплата в търговските дружества с над 50 на сто държавно или общинско участие в капитала **през 2007 г**. *(приета с ПМС № 111 от 15.05.2007 г., обн. ДВ. бр.40 от 18 Май 2007г.)* . За 2008 г. не е налице аналогичен нормативен акт. Това е потвърдено и в становище на МТСП изх. № 12/135/14.01.2009 г. С оглед липсата на нормативен акт за 2008 г., в свое писмо изх. № 16-12-5/16.01.2009 г. дирекция „Данъчна политика" при МФ е изразила становище, че за тази година не следва да се прилага чл. 26, т. 9 от ЗКПО. Данъчното третиране за съответната година ще зависи от наличието или липсата на нормативен акт за образуване на средствата за работна заплата, аналогичен на цитирания за 2007 г.
Т. 10	Разход, отчетен при реализиране на отговорност за дължимия и невнесен ДДС в случаите по чл. 177 от ЗДДС.	Съгласно чл. 177, ал. 1 от ЗДДС регистрирано лице - получател по облагаема доставка, отговаря за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък. Отговорността се реализира, когато регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, и това е доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117 - 120 от ДОПК. Разходът, отчетен във връзка с реализиране на отговорността, не е признат за данъчни цели.

КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
НЕПРИЗНАТИ РАЗХОДИ ЗА ДАНЪЧНИ ЦЕЛИ

Т. 11	Разходи, които представляват скрито разпределение на печалбата	Съгласно § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО „скрито разпределение на печалба“ са: а) 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 § 1, т. 4, букви а“ и „б“ от ДР на ЗКПО; б) 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: аа) заемът превишава собствения капитал на платеца на дохода към 31 декември на предходната година; бб) изплащането на заема или на лихвите по него не е ограничено с фиксиран срок; вв) изплащането на заема или на лихвите по него или размерът на лихвите е в зависимост от наличието или от размера на печалбите на платеца на дохода; гг) изплащането на заема е в зависимост от удовлетворяване исканията на други кредитори или от изплащането на дивиденти.

Във връзка с даденото в чл. 24, ал. 3 от ЗДДФЛ право на работодателите да изберат да облагат доходите в натура, представляващи разходи в натура по смисъла на § 1, т. 83 от ДР на ЗКПО с данък върху разходите по реда на същия закон, както и направените в тази връзка промени в ЗКПО по отношение на данъчното третиране на разходите в натура, свързани с лично ползване на служебни активи (вж. Раздел VII.IV „Данък върху разходите, свързани с използване на служебни активи за лични нужди” от наръчника) е необходимо да се прави

разграничение по отношение на случаите, при които са налице разходи, несвързани с дейността или разходи с характер на скрито разпределение на печалбата, от тези, при които се касае за доходи в натура, подлежащи на облагане с данък върху разходите. Например:

- Ако предоставянето на активи на разположение на дадено физическото лице не е възможно да бъде третирано като възнаграждение за положен от последното труд, за оказана услуга и т.н., данъчното третиране на отчетените разходи ще е подчинено на разпоредбите на чл. 26, т. 1 или т. 11 от ЗКПО.
- При констатиране на лично ползване на служебни активи от лице, което не се явява нает по трудово правоотношение по смисъла на § 1, т. 26 от ДР на ЗДДФЛ (в т.ч. по договор за управление и контрол или по правоотношение за полагане на личен труд по смисъла на § 1, т. 26, б. „и“ от ДР на ЗДДФЛ). В този случай ще се приложи механизмът за данъчно третиране на скрито разпределение на печалбата по смисъла на т. 5 , б. „а“ на § 1 от ДР на ЗКПО.
- В случаите когато използването на недвижим имот не е свързано дейността на дружеството, а удовлетворява изцяло частен интерес на собственика на последното следва да се приложи чл. 26, т. 11 от ЗКПО.

Т. 12	Разходи за подкуп и/или прикриващи подкуп на длъжностно лице или на чуждо длъжностно лице.	Тази разпоредба е свързана със задължението на Република България, като държава - страна по Конвенцията на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие за борба с подкупването на чужди длъжностни лица в международните търговски сделки, да приведе законодателството си в съответствие с разпоредбите на конвенцията и Препоръките от 2009 г. за по-нататъшна борба с подкупването чрез въвеждането на изрична забрана за признаване на подкупите като разходи за данъчни цели.

КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
НЕПРИЗНАТИ РАЗХОДИ ЗА ДАНЪЧНИ ЦЕЛИ

Т. 13	Разходи за бонуси по Закона за хазарта.	Новата т. 13 на чл. 26 от ЗКПО е приета с § 24 от ПЗР на ЗИДЗХ (ДВ бр. 42/14.05.2024 г.). Съгласно § 1, т. 27 от ДР на ЗХ **„Бонус“** е всяка форма на промоционална оферта, която се предлага, за да се привлекат нови участници или да се задържат съществуващи такива чрез предоставяне от организатора на хазартни игри на вид стимул за участие в игрите, включително и предоставяне на виртуални бонус средства и безплатни залози.