КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
ОБЩИ ДАНЪЧНИ ОБЛЕКЧЕНИЯ ПОД ФОРМАТА НА НАМАЛЕНИЕ НА СЧЕТОВОДНИЯ ФИНАНСОВ РЕЗУЛТАТ ИЛИ ПРЕОТСТЪПВАНЕ НА КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК

В раздел III на глава двадесет и втора от ЗКПО са установени видовете общи данъчни облекчения, за които не се прилагат специалните изисквания за минимална или регионална държавна помощ. За да се ползва съответното общо данъчно облекчение, трябва да бъдат изпълнени:

1. Условията, посочени в съответната разпоредба;

2. Относимите изисквания на раздел I от глава двадесет и втора.

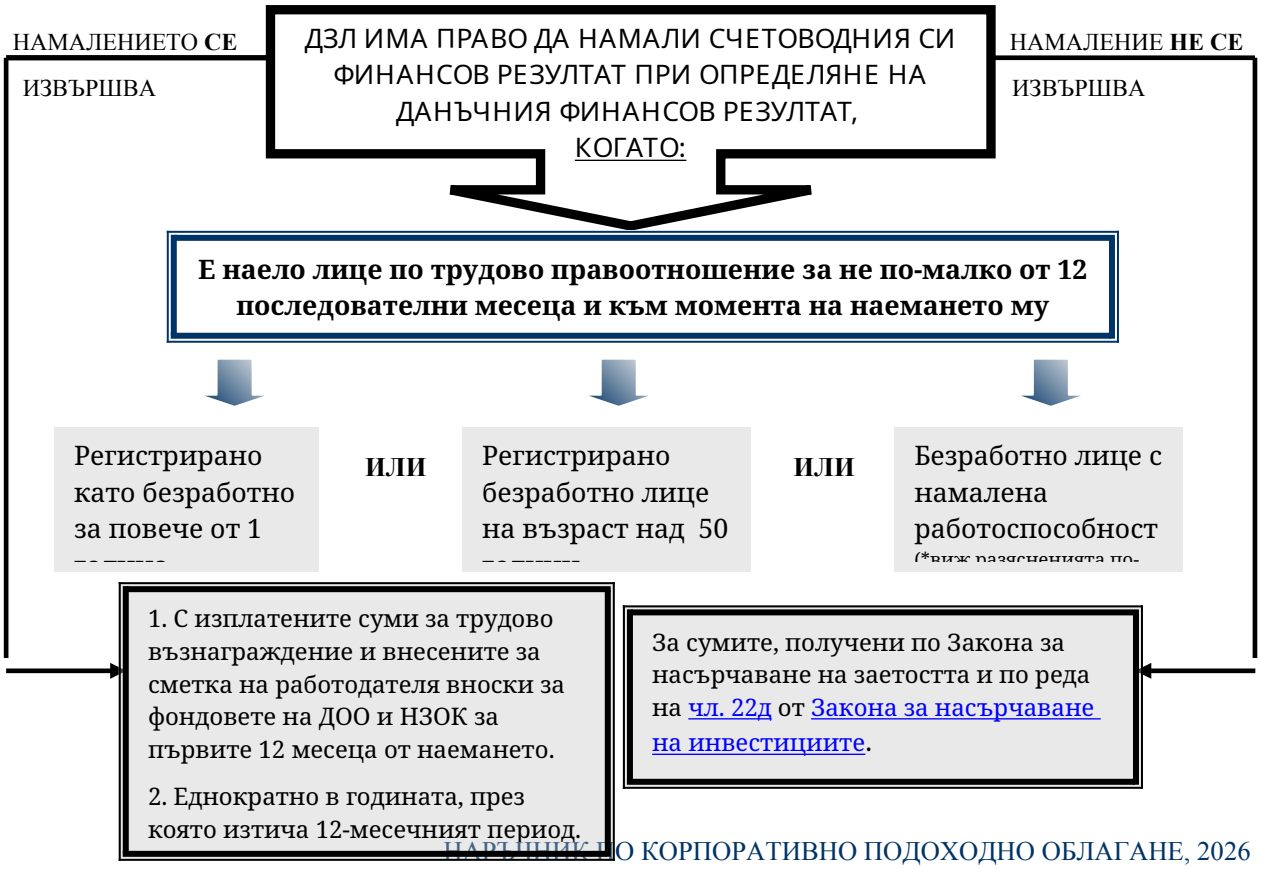
Общите данъчни облекчения са следните:

I. ДАНЪЧНО СТИМУЛИРАНЕ ПРИ НАЕМАНЕ НА БЕЗРАБОТНИ ЛИЦА (ЧЛ. 177 ОТ ЗКПО)

Това данъчно облекчение е предоставено под формата на намаление на счетоводния финансов резултат при определяна на данъчния финансов резултат.

СХЕМА

НА ДАНЪЧНОТО ОБЛЕКЧЕНИЕ



* Във връзка с прилагането на условието по чл. 177, ал. 1, т. 3 (наемане на безработно лице с намалена работоспособност), следва да се отбележи, че за разлика от т. 1 и т. 2 на чл. 177, ал. 1, тук не е посочено изрично, че лицето трябва да е регистрирано като безработно. От там би могло да се направи изводът, че изискването за регистрация не се отнася за безработните лица с намалена работоспособност. Въпросът е обаче как ще се докаже, че това лице наистина е безработно.

Легално определение на понятието „безработен" е дадено в текста на §. 1, т. 1 от Допълнителната разпоредба на Закона за насърчаване на заетостта. Това е лице, което при регистрация в дирекция „Бюро по труда" не работи, търси работа, има готовност да започне работа в 14-дневен срок от уведомяването му от дирекцията „Бюро по труда" . Следователно за доказване качеството на безработен и за тази категория лица е необходима регистрация. Освен това трябва да е налице и медицинска експертиза, която да удостоверява степента на намалена работоспособност на лицето. Тези доказателства са необходими на предприятието, за да може същото да докаже изпълнението на условията за ползване на данъчно облекчение.

II. ДАНЪЧНО СТИМУЛИРАНЕ ПРИ ПРЕДОСТАВЯНЕ НА СТИПЕНДИИ (ЧЛ. 177а ОТ ЗКПО)

Разпоредбата на чл. 177а от ЗКПО е в сила от 01.01.2014 г. (ДВ, бр. 68 от 02.08.2013 г.), като същата въвежда различно (в сравнение с познатото до 31.12.2013 г.) данъчно третиране при учредяване и предоставяне на стипендии на ученици и студенти.

На първо място това е реализирано чрез отмяната на чл. 31, ал. 1, т. 15 от ЗКПО (в сила до 31.12.2013 г.), който постановяваше, че се признават за данъчни цели разходите за дарения в размер до 10 на сто от положителния счетоводен финансов резултат (счетоводната печалба) в полза на ученици и студенти в училища в държава - членка на Европейския съюз, или в друга държава - страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство за учредените и предоставените им стипендии за обучение.

Алинея 1 на чл. 177а от ЗКПО регламентира, че за данъчни цели се признават счетоводните разходи за учредена и предоставена стипендия на ученик, придобиващ средно

образование, или на студент в училище в държава – членка на Европейския съюз, или в друга държава – страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, за период не по-малко от 12 и не повече от 24 месеца и към момента на предоставянето на стипендията са изпълнени следните условия:

1. стипендиантът е ученик в последните два класа от придобиване на средно образование или студент в последните две години от придобиване на образователна степен „бакалавър“ или „магистър“ и не е навършил 25-годишна възраст;

2. професията на стипендианта намира приложение в дейността на данъчно задълженото лице;

3. данъчно задълженото лице се е задължило с договора за предоставяне на стипендията да приеме стипендианта на работа за период не по-малък от общия брой на месеците, за които се предоставя стипендията.

Съгласно ал. 2 на чл. 177а от ЗКПО данъчно задълженото лице може да учреди и предостави по реда на ал. 1 стипендия на един или повече ученици или студенти.

От цитираната разпоредба на чл. 177а, ал. 1 е видно, че за разлика от действащия до края на 2013 г. ред, признаването за данъчни цели на счетоводните разходи за учредени и предоставени стипендии няма да е ограничено до определен процент от **положителния** счетоводен финансов резултат.

Специално внимание следва да се обърне на изискването на чл. 177а, ал. 1 от ЗКПО, визиращо **учредяване и предоставяне** на стипендиите. Това словосъчетание беше използвано и в отменената разпоредба на чл. 31, ал. 1, т. 15 от ЗКПО, като вече е налице и съдебна практика, която би била приложима при тълкуването и на новата разпоредба на чл. 177а от ЗКПО. Касае се за няколко решения на Върховния административен съд (например Решение на ВАС № 4270 от 27.04.2007 г. по адм. д. № 8449/2006 г., Решение на ВАС № 5079 ОТ 11.04.2011 г. ПО АДМ. Д. № 10962/2010 г.), които макар че засягат казус по ЗОДФЛ (отм.), са относими към прилагането на чл. 177а от ЗКПО в частта на тълкуването на „учредени и предоставени стипендии”[1]. В посочените решения на ВАС е постановено, че

[1] Вж. писмо изх. № М-26-Б-213/21.02.2014 г., публикувано на интернет страницата на НАП в рубриката Система „Въпроси и отговори“

понятието „учредени и предоставени стипендии" не следва да се разбира като предоставена от данъчно задължено лице определена парична сума с цел обучение на произволно избрано или определено въз основа на известни единствено на този субект критерии лице, имащо качеството студент или ученик. За да се приеме, че е налице „учредена и предоставена стипендия" следва да са определени и публично оповестени правила и процедури, посредством които да се даде достъп на неограничен кръг лица да кандидатстват за отпускане на стипендия. В този смисъл следва да се разбира въведеното от законодателя понятие „учредени стипендии".

Независимо че въпросните решения на ВАС са постановени по казуси, свързани с дарения за учредени и предоставени стипендии, а не с учредяване и предоставяне на стипендия, в хипотезата на новия чл. 177а от ЗКПО, където предоставящият стипендията се задължава да наеме стипендианта на работа след завършване на обучението, и в двата случая се касае за данъчно облекчение, условие за ползването на което е да е учредена стипендия.

Другото съществено условие е свързано с това, че към момента на предоставянето на стипендията професията на стипендианта следва да намира приложение в дейността на данъчно задълженото лице. Т.е. към момента на предоставянето на стипендията данъчно задълженото лице следва да прецени дали професията на стипендианта намира приложение в дейността му, извършвана в този момент (или най-малкото такава, за която се извършват подготвителни работи към момента на учредяване и предоставяне на стипендията), а не в дейност, която то възнамерява да развива в бъдеще.

В алинеи 3, 4 и 5 на чл. 177а от ЗКПО е предвиден механизъм за последваща регулация, в случай че така предоставеното данъчно облекчение не постигне своята цел. Казано по друг начин, поставените в посочените разпоредби условия целят да са предотврати признаване на счетоводни разходи за стипендии, без това да доведе до ефективно наемане на стипендиантите на работа. По-конкретно данъчната регулация се изразява в следното:

Алинеи 3 и 4 на чл. 177а засягат случаите, при които данъчно задълженото лице, ползвало облекчението за учредени и предоставени стипендии, не приеме стипендианта на работа в определен срок или го приеме за период, по-малък от общия брой на месеците, за които е предоставяло стипендията, както следва:

КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
ОБЩИ ДАНЪЧНИ ОБЛЕКЧЕНИЯ ПОД ФОРМАТА НА НАМАЛЕНИЕ НА СЧЕТОВОДНИЯ ФИНАНСОВ РЕЗУЛТАТ ИЛИ ПРЕОТСТЪПВАНЕ НА КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК

1. В случай че данъчно задълженото лице не приеме стипендианта на работа в срок до края на календарната година, следваща годината на завършване на обучението, при определяне на данъчния финансов резултат за годината на настъпване на това обстоятелство счетоводният финансов резултат се увеличава с размера на предоставената стипендия (чл. 177а, ал. 3).

2. В случай че данъчно задълженото лице приеме стипендианта на работа за част от периода по ал. 1, т. 3 (период не по-малък от общия брой на месеците, за които се предоставя стипендията), при определяне на данъчния финансов резултат за годината на прекратяване на правоотношението счетоводният финансов резултат се увеличава с частта от предоставената стипендия, пропорционална на неизпълненото задължение по ал. 1, т. 3 (чл. 177, ал. 4).

Алинея 5 на чл. 177а от ЗКПО регламентира данъчното третиране в случаите, когато стипендиантът откаже да започне работа в срок до края на календарната година, следваща годината на завършване на обучението. В този случай при определяне на данъчния финансов резултат за годината на настъпване на това обстоятелство счетоводният финансов резултат се увеличава с:

1. целия размер на предоставената стипендия, когато не е договорено обезщетение в полза на данъчно задълженото лице по предоставената стипендия;

2. разликата между предоставената стипендия и договореното обезщетение, когато обезщетението е договорено в размер, по-малък от предоставената стипендия.“

Причината за предвидената данъчна регулация се състои в това, че предоставянето на стипендии по принцип не е данъчно признат разход и именно, за да се признаят тези разходи, е предвидено въпросното данъчно облекчение по чл. 177а, а до 31.12.2013 г. – по чл. 31, ал. 1, т. 15 от ЗКПО. В случаите обаче, когато не по причини, зависещи от данъчно задълженото лице, а по волята на стипендианта, последният не започне работа, то признатите по време на предоставяне на стипендията разходи би следвало да кореспондират със счетоводни приходи от обезщетение в полза на данъчно задълженото лице в момента на настъпване на това обстоятелство. За да се избегне спорно тълкуване относно обичайния размер на такова обезщетение, както и относно момента, в който следва да бъде отчетен счетоводен приход от обезщетението, са предвидени хипотезите на т. 1 и 2 от ал. 5 на чл. 177а от ЗКПО.

КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
ОБЩИ ДАНЪЧНИ ОБЛЕКЧЕНИЯ ПОД ФОРМАТА НА НАМАЛЕНИЕ НА СЧЕТОВОДНИЯ ФИНАНСОВ РЕЗУЛТАТ ИЛИ ПРЕОТСТЪПВАНЕ НА КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК

Следва да се има предвид, че независимо от данъчните регулации, регламентирани в чл. 177а, ал. 3 – 5, вкл., в случаите, в които са изпълнени условията на § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО, ще се следват всички данъчни регулации и последствия, свързани с режима на скрито разпределение на печалбата.

На последно място следва да се отбележи, че е въведено още едно ограничение, което е свързано с новоприетата разпоредба на чл. 177а, а именно:

Според чл. 177б от ЗКПО член 177 от същия закон не се прилага за наети лица по трудово правоотношение, за които е приложен чл. 177а. Целта е да се избегне двукратно данъчно стимулиране, когато наетите лица (бивши стипендианти) преди наемането им са отговаряли и на условията по чл. 177, ал.1, т. 1 или 3 от ЗКПО.

III. ДАНЪЧНО ОБЛЕКЧЕНИЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЯ, НАЕМАЩИ ХОРА С УВРЕЖДАНИЯ (ЧЛ. 178 ОТ ЗКПО)

Това данъчно облекчение е предоставено под формата на преотстъпване на корпоративния данък на юридическите лица – специализирани предприятия или кооперации по смисъла на Закона за хората с увреждания (ЗХУ).

Условията за ползване на данъчното облекчение са следните:

УСЛОВИЕ	ОБЯСНЕНИЕ
1. Условие относно статута на юридическото лице - то трябва да бъде специализирано предприятие или кооперация по смисъла на ЗХУ (чл. 178, ал. 1 от ЗКПО);	Съгласно чл. 48, ал. 1 от ЗХУ специализирани предприятия и кооперации на хора с увреждания са тези, които отговарят на следните условия: 1. регистрирани са по Търговския закон или по Закона за кооперациите; 2. произвеждат стоки или извършват услуги; 3. имат относителен дял на хората с трайни увреждания, както следва: а) за специализирани предприятия и кооперации за слепи и слабовиждащи лица – не по-малко от 20 на сто от списъчния брой на персонала; б) за специализирани предприятия и кооперации на лица с увреден слух – не по-малко от 30 на сто от списъчния брой на персонала; в) за специализирани предприятия и кооперации на лица с други увреждания – не по-малко от 30 на сто от

	списъчния брой на персонала; г) за специализирани предприятия и кооперации на лица с интелектуални затруднения или психични разстройства – не по-малко от 20 на сто от списъчния брой на персонала; 4. вписани са в регистъра по чл. 83.
2. Условие относно членството на специализиранто предприятие или кооперация в национално представителна организация на и за хора с увреждания (чл. 178, ал. 1 от ЗКПО);	към 31 декември на съответната година са членове на национално представителните организации на и за хора с увреждания
3. Условие относно броя на наетите хора с увреждания чл. 178, ал. 1, т. 1 – 3 и ал. 2 от ЗКПО);	3.1. В юридическите лица - специализирани предприятия или кооперации по смисъла на ЗХУ най малко: ▪ 20 на сто от общия брой на персонала са незрящи или слабо виждащи хора, или ▪ 30 на сто от общия брой на персонала са хора с увреден слух, или ▪ 50 на сто от общия брой на персонала са хора с други увреждания.
	3.2. Когато условията по т.3.1 за броя на наетите лица не са изпълнени, корпоративният данък се преотстъпва пропорционално на броя на хората с увреждания или трудоустроените лица към общия брой на персонала.
4. Условие относно разходване на преотстъпения данък (чл. 178, ал. 3 от ЗКПО, изм. и доп. - ДВ, бр. 18 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.**)**	Преотстъпването е допустимо, когато преотстъпеният данък се разходва изцяло за интеграция на хората с увреждания или за поддържане и разкриване на работни места за трудоустроени лица в следващите две години след годината, за която се ползва преотстъпването. Планирането, разходването и отчитането на средствата се извършват с правила на националните представителни организации на и за хора с увреждания съгласувано с министъра на труда и социалната политика.

IV. ДАНЪЧНО ОБЛЕКЧЕНИЕ ЗА СОЦИАЛНИ И ЗДРАВНООСИГУРИТЕЛНИ ФОНДОВЕ (ЧЛ. 181 ОТ ЗКПО)

В разпоредбата на чл. 181, ал. 1 от ЗКПО е предвидено, че 50 на сто от корпоративния данък се преотстъпва на създадените със закон социални и здравноосигурителни фондове за стопанската им дейност, която е пряко свързана със или е помощна за осъществяване на основната им дейност.

Преотстъпването е допустимо, когато преотстъпеният данък се инвестира в основната дейност в срок до края на годината, следваща годината, за която се ползва преотстъпването (чл. 181, ал. 2 от ЗКПО).

V. ДАНЪЧНО ОБЛЕКЧЕНИЕ ЗА ВЕРОИЗПОВЕДАНИЯ, РЕГИСТРИРАНИ В СТРАНАТА ПО РЕДА НА ЗАКОНА ЗА ВЕРОИЗПОВЕДАНИЯТА (чл. 181а от ЗКПО, в сила от 01.01.2026 г.)

В разпоредбата на чл. 181а от ЗКПО е предвидено печалбата от отдаване под наем на недвижимо имущество на регистрирано по реда на Закона за вероизповеданията в страната вероизповедание не подлежи на облагане с корпоративен данък, когато са изпълнени едновременно следните условия:

1. за съответната година, за която се прилага този член, регистрираното в страната вероизповедание е получател на държавна субсидия по реда на закона за държавния бюджет на Република България за същата година;

2. приходите от отдаване под наем на недвижимо имущество се използват за осъществяването на религиозната, социалната, образователната и здравната дейност на това вероизповедание;

3. недвижимото имущество, което се отдава под наем, не се ползва със стопанска цел, несвързана с осъществяването на религиозната, социалната, образователната и здравната дейност на това вероизповедание.

Това данъчно облекчение се прилага от 01.01.2026 г.