АЛТЕРНАТИВНИ ДАНЪЦИ
ДАНЪК ВЪРХУ ПРИХОДИТЕ НА БЮДЖЕТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Съгласно чл. 218, ал. 1 от ЗКПО данъчно задължените лица, посочени в Част пета от ЗКПО, вместо с корпоративен данък се облагат с алтернативен данък за дейностите, посочени в тази част.

Определение за **„бюджетно предприятие"** се съдържа в § 1, т.1 от ДР на Закона за счетоводството.

БЮДЖЕТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ по смисъла на посочената разпоредба са: всички лица, прилагащи бюджети, сметки за средства от Европейския съюз и сметки за чужди средства съгласно Закона за публичните финанси, включително Националният осигурителен институт, Националната здравноосигурителна каса, държавните висши училища, Българската академия на науките, Селскостопанската академия, Българската национална телевизия, Българското национално радио, Българската телеграфна агенция, както и всички други лица, които са бюджетни организации по смисъла на § 1, т. 5 от допълнителните разпоредби на Закона за публичните финанси.

Данъчното облагане на приходите на бюджетните предприятия е регламентирано с разпоредбите на глава тридесет и трета от Част пета на ЗКПО, както следва:

1. Обекти на облагане	Приходите на бюджетните предприятия от сделки по чл. 1 от Търговския закон (ТЗ), както и от отдаване под наем на движимо и недвижимо имущество се облагат с данък върху приходите. (Виж Указание № 24-00-1393/05.07.2004 г. Същото е издадено по отменения ЗКПО, но е приложимо по отношение на обектите на облагане, определени и в действащия ЗКПО. Налице е обаче известно развитие на постановките, залегнали в указанието от практиката на Върховния административен съд, застъпена например в следните Решения на ВАС: - № 12943/21.12.2006 по Адм д. №5275/2006 I отд. на ВАС; - № 891/26.01.2007 по Адм д. №7232/2006 I отд. на ВАС; - № 6717/27.06.2007 по Адм д. №5176/2006 I отд. на ВАС; - № 10979/09.11.2007 по Адм д. №11124/2006 I отд. на ВАС; - № 3369/24.03.2008 по Адм д. №701/2008 I отд. на ВАС; - Тълкувателно решение № 4 от 20.07.2010 г. на ОСК на ВАС. Посочените решения на ВАС се отнасят за продажби на земя и общински имоти, за които не следва априори да се приема, че

АЛТЕРНАТИВНИ ДАНЪЦИ
ДАНЪК ВЪРХУ ПРИХОДИТЕ НА БЮДЖЕТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

	представляват стопанска дейност, а е необходимо задълбочено и конкретно изследване на фактическата обстановка.) Налице са и Решения на ВАС по отношение на приходи от друго естество (например от продажба на тръжна документация, от лихви по банкови сметки, приходи във връзка с промяна на граници на УПИ по чл. 15, ал. 5 от ЗУТ), които също следва да бъдат съобразени: - Решение на ВАС № 10979/09.11.2007г.; - Решение на ВАС № 6022/10.05.2010 г.; - Решения на ВАС № 10282 и 10283 от 03.08.2009 г.
2. Данъчна основа	Данъчната основа за определяне на данъка върху приходите са приходите на бюджетното предприятие от сделки по чл.1 от Търговския закон, както и от отдаване под наем на движимо и недвижимо имущество, начислени през съответната година /чл.249/
3. Данъчни ставки	▪ 2 на сто – за общините
	▪ 3 на сто – за всички останали бюджетни предприятия
4. Деклариране на данъка и подаване на годишен отчет за дейността	▪ Когато подлежат на облагане с данък върху приходите за съответната година, бюджетните предприятия подават годишна данъчна декларация по образец от 1 март до 30 юни на следващата година. ▪ С годишната данъчна декларация се подава годишен отчет за дейността*. (Съгласно § 1, т. 56 от ДР на ЗКПО това е отчетът по чл. 20, ал. 4 от Закона за статистиката).
5. Внасяне на данъка	Данъкът върху приходите се внася в срок до 30 юни на следващата година /чл. 253/
** Редът, начинът и сроковете за предоставяне на данните, съдържащи се в годишните отчети за дейността се определят във формуляри по образци, утвърдени със съвместна заповед на председателя на Националния статистически институт и изпълнителния директор на Националната агенция за приходите, която се обнародва в „Държавен вестник".*	

На основание чл. 251 от ЗКПО някои бюджетни предприятия имат право на преотстъпване на 50 на сто от данъка върху приходите. Това са:

- научноизследователските бюджетни предприятия;
- държавните висши училища;
- държавните и общинските училища от системата на народната просвета.

АЛТЕРНАТИВНИ ДАНЪЦИ
ДАНЪК ВЪРХУ ПРИХОДИТЕ НА БЮДЖЕТНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Преотстъпването на данък се отнася за стопанската им дейност, която е пряко свързана със или е помощна за осъществяване на основната им дейност.

Преотстъпеният данък се отразява като отписано задължение към държавата.

В чл. 218а е отразен редът за деклариране и внасяне на алтернативния данък в случаите на заличаване/прекратяване на ДЗЛ:

В случаите на заличаване/прекратяване на ДЗЛ, когато датата на заличаването/прекратяването е през текущата календарна година, данъкът се декларира и внася в 30-дневен срок от датата на заличаването/прекратяването (чл. 218а, ал. 2).

В случаите на заличаване/прекратяване на ДЗЛ, когато датата на заличаването/прекратяването е преди 30 юни и годишната данъчна декларация за предходната година не е подадена, тя се подава в 30-дневен срок от датата на заличаването/прекратяването, когато този срок изтича преди 30 юни (чл. 218а, ал. 3). Дължимият данък в този случай се внася в същия срок.

Представляващият през последния данъчен период следва да удържи, декларира и внесе данъка, дължим за този период.

РАЗЯСНЕНИЯ ОТНОСНО НЯКОИ СПЕЦИФИКИ ПРИ ОБЛАГАНЕТО НА БЮДЖЕТНИТЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

1. **Данъчно третиране на приходите от приватизационни сделки, реализирани от общините:**

Съгласно чл. 248 от ЗКПО приходите на бюджетните предприятия по чл. 1 от ТЗ , както и от отдаване под наем на движимо и недвижимо имущество, се облагат с данък върху приходите. От цитираната разпоредба следва, че обект на облагане са тези приходи на бюджетните предприятия, произтичащи от сделки, които са изрично посочени в чл. 1 от ТЗ и

по-конкретно в ал. 1 на чл. 1. Такава позиция е застъпена в Решения №№ 3369/24.03.2008г., 891/26.01.2007г и № 12943/21.12.2006г на ВАС. Съдът обосновава тази теза с обстоятелството, че в ал.1 на чл.1 от ТЗ изчерпателно са изброени сделките, придаващи качеството на търговец на всяко лице, а в чл. 1, ал. 2 от ТЗ са посочени лица, които се считат за търговци по други критерии, а не по видовете сделки, които извършват. Следователно препращането на чл. 248 от ЗКПО, е свързано смислово само с изрично изброените видове сделки по чл. 1, ал. 1 от ТЗ. Независимо от това приходите от наем безспорно подлежат на облагане, тъй като са изрично посочени в чл. 248 от ЗКПО.

Във връзка с горното на първо място е необходимо да се анализират разпоредбите на ЗПСК, които определят обхвата на приватизацията и да се установи доколко приватизационните сделки се припокриват със сделките, изброени в чл. 1, ал. 1 от ТЗ.

Съгласно чл. 1, ал. 2 от ЗПСК приватизация е прехвърляне чрез продажба на български физически или юридически лица с под 50 на сто държавно и/или общинско участие в капитала или на чуждестранни лица на:

1. дялове или акции - собственост на държавата или общините от търговски дружества;

2. обособени части от имуществото на търговски дружества с повече от 50 на сто държавно или общинско участие в капитала;

3. общински нежилищни имоти, невключени в имуществото на общински търговски дружества, които се използват за стопански цели (магазини, ателиета, складове, сервизи, цехове и др.), както и незавършени обекти на строителството, невключени в имуществото на общински търговски дружества.

От съпоставката на чл. 1, ал. 1 от ТЗ и чл. 2, ал. 1 от ЗПСК се установява, че сред видовете търговски сделки, посочени в чл. 1, ал. 1 от ТЗ, не попадат приватизационните сделки. Така например приватизационните сделки по чл. 2, ал. 1, т. 1 от ЗПСК (прехвърляне на дялове или акции - собственост на държавата или общините от търговски дружества) не попадат в хипотезата на чл. 1, ал. 1, т. 3 от ТЗ (покупка на ценни книги с цел да ги продаде), защото дяловете и акциите преди продажбата им не са били закупени от държавата или общината, съответно не може да се твърди, че е налице покупка на ценни книги с цел те да

бъдат продадени. Тази форма на приватизация не попада и сред останалите търговски сделки по чл. 1, ал.1 от ТЗ.

По същия начин стои въпросът и за останалите приватизационни сделки по т.2 и 3 на чл. 1, ал. 2 от ЗПСК – те също не могат да бъдат включени в обхвата на чл. 1, ал. 1 от ТЗ, тъй като не могат да бъдат квалифицирани нито като покупка на стоки или други вещи с цел да бъдат препродадени в първоначален, преработен или обработен вид (т. 1 на ал. 1 от чл. 1 на ТЗ), нито като продажба на стоки от собствено производство (т. 2 на ал. 1 от чл. 1 на ТЗ), нито като покупка, строеж или обзавеждане на недвижими имоти с цел продажба (т. 14 на ал. 1 от чл. 1 на ТЗ), нито могат да бъдат причислени към някой от останалите видове търговски сделки по чл. 1, ал. 1 от ТЗ. По отношение на квалифицирането на дадена сделка като търговска, аналогични мотиви са изложени и в цитираните по-горе решения на ВАС.

На следващо място е необходимо да се обсъди и обстоятелството, че приходите от приватизация се разпределят по строго определен от закона ред, предвиден в разпоредбите на чл. 8 и чл. 10 от ЗПСК. С оглед на това, че конкретният въпрос касае общинска приватизация, тук ще бъде разгледана само разпоредбата на чл. 10 от ЗПСК.

С чл. 10, ал. 1 - 4 от ЗПСК е създаден специален ред за постъпления и разходване на паричните средства от приватизацията на общинското участие в капитала на търговските дружества, обособени части от имуществото на еднолични търговски дружества с общинско участие в капитала и на общински нежилищни имоти, невключени в капитала на общински търговски дружества, използвани за стопански цели-магазини, ателиета, складове, сервизи, цехове и др., както и незавършени обекти на строителството, невключено в имуществото на общинските дружества по чл. 1, ал. 2, т. 3 от ЗПСК. С цитираните разпоредби е предвидено, че паричните постъпления от приватизацията на това общинско участие в имуществото се разпределят за:

1. 9 на сто – за попълване на общинския фонд за посрещане на разходите за приватизация и следприватизационен контрол, като част от тези приходи се разходват за придобиване на дълготрайни материални и нематериални активи и за издръжка на специализираните органи на общинските съвети за осъществяване на приватизацията;

2. 10 на сто – за попълване на общинският гаранционен фонд за малки и средни предприятия;

3. останалата част от 81 на сто се внася в специален фонд на разпореждане на съответният общински съвет, като средствата по него се използват за инвестиционни цели, включително за придобиването на ДМА със социално предназначение и за погасяване на кредитите за незавършени обекти на строителството, като тези средства не могат да се използват за текущи нужди.

Както е видно от редакцията на горните разпоредби, същите посочват лимитативно начините за разходване на паричните постъпления от приватизацията, което означава, че те не могат да се разходват за нужди извън тях. Действително това е косвен довод за недължимост на данък върху приходите от приватизация, но в случай, че такъв е дължим, е очевидно, че няма да бъде изпълнена императивната норма на чл.10 от ЗПСК.

В тази насока е и Решение № 5167/23.05.2007г. на ВАС, в което се разглежда казус относно продажба на земя и жилища от областните управи като е констатирано, че постъпленията от тези продажби не формират приходи по бюджета на съответната областна администрация, тъй като същите се превеждат в рамките на три дни от получаването им в Републиканския бюджет. Доколкото постъпленията от общинската приватизация се разпределят в съответните целеви фондове и съществува забрана за изразходването им за други цели, следва да се направи аналогично заключение.

От изложените по-горе аргументи следва изводът, че приходите на общините от приватизация не подлежат на облагане по реда на чл. 248 от ЗКПО.

2. Данъчно третиране на висшите училища:

Относно данъчния статут и данъчното третиране по реда на ЗКПО на висшите училища виж Указание № УК-6/16.05.2007 г. на министъра на финансите.

3. Данъчно третиране на получени от бюджетно предприятие /Професионална гимназия/ субсидии от ДФ „Земеделие” за обработвани земи и отглеждани животни. /писмо

изх.№ М-67-00-2/09.01.2012 г. на изпълнителния директор на НАП, публикувано в Системата „Въпроси и отговори"/.

4. Данъчно третиране на приходите на община, формирани от постъпления в размер на 50% от получения наем от общинските дружества; данъчно третиране при замяна на общинско имущество /писмо изх.№ 3_3159/15.10.2012 г., публикувано в Системата „Въпроси и отговори"/.