



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 9859 3099

Изх. № 24-38-6

Дата: 13.03.2017 год.

ЗКПО, чл. 204, ал. 1, т. 4;

ДР на ЗКПО, § 1, т. 26;

ДР на ЗКПО, § 1, т. 27.

ОТНОСНО: прилагане на разпоредбите на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) по отношение на разходи за използване на фирмен имот от собственик на дружество

Във Ваше запитване, препратено по компетентност в ЦУ на НАП и заведено с вх. № 24-38-6/26.01.2017 г., е изложена следната фактическа обстановка:

Дружеството притежава недвижим имот, представляващ къща с двор. Едноличният собственик на дружеството, който е физическо лице, използва безвъзмездно имота за свои жилищни нужди, а също така не заплаща и консумативните разходи, свързани с обитаването на имота (газ, ел. енергия, телефон, интернет).

Едноличният собственик не е в никакви правоотношения с дружеството, в т.ч. не полага и личен труд в същото, както и не получава възнаграждение под каквато и да е форма.

Консумативните разходи, направени във връзка с използването на имота от собственика, текущо се осчетоводяват като счетоводни разходи и се третираат за данъчни цели като „скрито разпределение на печалбата” по смисъла на § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО. Поради това с тези разходи дружеството възнамерява да увеличи счетоводния финансов резултат за 2016 г.

Едновременно с това, на основание чл. 38, ал. 3 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), дружеството определя на всяко тримесечие окончателен данък за доход от дивидент под формата на скрито разпределение на печалбата. Този данък е деклариран в декларацията по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ и е внасян в законоустановените срокове. При определяне на данъчната основа за



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

облагане с окончателен данък се вземат предвид всички начислени разходи (консумативни разходи и счетоводни амортизации), с изключение на разходите за данък недвижими имоти, такса за битови отпадъци и разходите за имуществена застраховка на имота.

Във връзка с гореизложеното и с оглед направените промени в ЗКПО (обн. ДВ бр. 75 от 2016 г., в сила от 01.01.2016 г.), с които се предвижда ред за облагане с данък върху разходите на разходите за лично ползване на фирмени активи, са поставени множество въпроси, които в резюме са следните:

1. Представяват ли „разходи в натура” гореописаните разходи, заплащани от дружеството, но възникващи по повод на използването на недвижимия имот за лични нужди от едноличния собственик? Дължи ли се в този случай данък върху разходите по чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО?
2. Ако представляват „разходи в натура”, следва ли разходите за данък върху недвижимите имоти и такса за битови отпадъци да се включват в данъчната основа за облагане с данък върху разходите?
3. При определяне на данъка върху разходите по чл. 204, ал. 1 т. 4 от ЗКПО се вземат предвид данъчните амортизации, когато активът е данъчен амортизируем актив. В настоящия случай начисляването на данъчни амортизации е преустановено на основание чл. 59 от ЗКПО, тъй като активът не се използва (не носи икономическа изгода) през период, по-дълъг от 12 месеца. Означава ли това, че при определяне на данъка по чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО няма да се вземат предвид никакви амортизации?
4. Ако са налице „разходи в натура”, облагаеми с данък върху разходите, следва ли да продължи начисляването на данък върху доходите от дивидент, представляващ скрито разпределение на печалбата? Следвало ли е в този случай да се определя данък върху дивидентите през 2016 г.?
5. Ако се дължи данък върху разходите, при определяне на данъчния финансов резултат за 2016 г. коя законова норма е приложима – чл. 26, т. 11 от ЗКПО (не се признават за данъчни цели разходите, представляващи скрито разпределение на печалбата) или чл. 206, ал. 1 от същия закон



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

(разходът и данъкът върху него се признават за данъчни цели в годината на начисляването и не формират данъчна временна разлика)?

На основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите и съобразявайки относимата нормативна уредба изразявам следното становище:

Съгласно § 1, т. 83 от ДР на ЗКПО за целите на чл. 204, ал. 1, т. 4 „разходи в натура” е частта, съответстваща на личното ползване на активите и/или персонала, от счетоводните разходи, които не попадат в чл. 204, ал. 1, т. 1 - 2 и са свързани със собствени, наети или предоставени за ползване активи и/или персонал, **използвани както за дейността, така и за лично ползване**. Когато активите са данъчни амортизируеми активи, вместо счетоводните разходи за амортизации се вземат предвид данъчните амортизации. Не са разходи в натура за целите на чл. 204, ал. 1, т. 4 разходите, извършени в полза на физически лица, които представляват придобит доход по смисъла на чл. 11, ал. 3 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица. Не са разходи в натура и разходите, свързани с използването на собствени, наети или предоставени за ползване активи, предоставени за лично ползване и/или свързани с използване на персонал, когато за използването им се дължи възнаграждение.

Следователно, за да са налице „разходи в натура” по смисъла на § 1, т. 83 от ДР на ЗКПО активите трябва да се използват както за дейността, така и за лично ползване. В конкретния случай не се касае за „разходи в натура” по смисъла на цитираната разпоредба, защото недвижимият имот се използва единствено за жилищни нужди на собственика на дружеството, а не и за дейността на същото.

За пълнота на изложението е необходимо да се има предвид и следното:

С разпоредбата на чл. 24, ал. 3 от ЗДДФЛ е дадено право на работодателите да изберат да облагат с данък върху разходите по чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО доходите в натура, представляващи разходи в натура по смисъла на § 1, т. 83 от допълнителните разпоредби на ЗКПО при условията на същия закон. Правото на избор се упражнява по реда на чл. 217, ал. 3 от ЗКПО и не може да се прилага за отделни физически лица.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

На основание чл. 24, ал. 4 от ЗДДФЛ не се включват в облагаемия доход по ал. 1 на същата разпоредба доходите в натура, обложени по реда на чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО.

Съгласно чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО с данък върху разходите се облагат разходите в натура, свързани със собствени, наети и/или предоставени за ползване активи, предоставени за лично ползване и/или свързани с използване на персонал, от работници, служители и лица, наети по договори за управление и контрол (наети лица), както и от лица, упражняващи личен труд по смисъла на § 1, т. 26, буква „и” от ДР на ЗДДФЛ (съдружници и член-кооператори, както и акционери, притежаващи повече от 5 на сто от капитала на акционерното дружество, полагащи личен труд в дружествата и кооперациите, в които те са съдружници, член-кооператори или акционери).

От анализа на цитираните разпоредби е видно, че правото на избор е дадено на лицата, явяващи се работодатели по смисъла на § 1, т. 27 от ЗДДФЛ, както и че то се прилага спрямо определен кръг физически лица – тези, наети по трудови правоотношения по смисъла на § 1, т. 26 от ДР на ЗДДФЛ.

Следователно за прилагането на правото на избор на първо място е необходимо да се установи дали дружеството (ЕООД) се явява работодател на физическото лице – собственик, съответно дали правоотношението между дружеството и физическото лице попада в кръга на трудовите правоотношения по смисъла на § 1, т. 26 от ДР на ЗДДФЛ. От изложената фактическа обстановка става ясно, че между дружеството и едноличния собственик не са налице каквито и да е правоотношения, вкл. същият не упражнява личен труд в дружеството. Това означава, че в конкретния случай е недопустимо дружеството да приложи реда за облагане с данък върху разходите, предвиден в чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО.

Съгласно дефиницията за „скрито разпределение на печалбата”, дадена в § 1, т. 5, б. „а” от ДР на ЗКПО, това са 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.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Описаната в запитването фактическа обстановка попада в приложното поле на цитираното определение, защото използването на недвижимия имот не е свързано дейността на дружеството, а удовлетворява изцяло частен интерес на собственика на последното.

По отношение на определянето на данъчната основа по реда на чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ за данъка върху дивидента с характер на скрито разпределение на печалбата, както и за целите на преобразуването на счетоводния финансов резултат по реда на чл. 26, т. 11 от ЗКПО, следва да се отбележи, че неоснователно дружеството не е вземало предвид разходите за данък върху недвижимите имоти, за таксата за битови отпадъци и за имуществената застраховка. Сумите, поети за сметка на дружеството, за имуществен данък, такса за битови отпадъци и застраховка на имота се явяват скрито разпределение на печалбата в полза на физическото лице, което ползва имота за жилищни нужди, защото извършването на тези разходи очевидно не е в интерес на дейността на данъчно задълженото лице, а обслужва изцяло частен интерес на неговия собственик (вероятно и на свързани с него лица).

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:

/ГАЛЯ ДИМИТРОВА/