



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

Изх. № УК-6

София, 16.05 2004 г.

УКАЗАНИЕ

относно данъчния статут и данъчното третиране по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (отм.) и Закона за корпоративното подоходно облагане (в сила от 01.01.2007 г.) на висшите училища – държавни и частни, получили акредитация и създадени при условия и по ред, определени в Закона за висшето образование

Настоящото указание се разработва на основание чл.10, ал.5 във връзка с чл.10, ал.1, т.4 от Закона за националната агенция за приходите, съгласно които Министерът на финансите има право да дава указания за единното прилагане на данъчното законодателство, като същите са задължителни за органите на НАП, в рамките на функциите и правомощията на агенцията.

Целта на настоящото указание е да даде методологически насоки по отношение на данъчното третиране по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (отм.) и Закона за корпоративното подоходно облагане (в сила от 01.01.2007 г.) на висшите училища – държавни и частни, получили акредитация и създадени при условия и по ред, определени в Закона за висшето образование.

1. Статут на висшите училища.

Законът за висшето образование (ЗВО) урежда устройството, функциите, управлението и финансирането на висшето образование в Република България. Законите разпоредби са израз на държавната воля по отношение реализиране отговорността на държавата за развитието на науката и образованието, при гарантиране равнопоставеността на държавните и частни училища при осъществяване на образователната дейност, установени в Конституцията на Република България (чл.19, ал.2, чл.23, чл.53, ал.5 и ал.6 от Конституцията).

На основание чл.9, ал.2 от ЗВО, висшите училища – държавни и частни се откриват, преобразуват, преименуват и закриват с акт на Народното събрание, като същите са юридически лица. Те нямат съдебна регистрация, включително и такава по Търговския закон (ТЗ). Предметът на дейност на всички висши училища е определен съобразно чл. 6, ал. 1 от ЗВО.

В аспекта на данъчното третиране по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), висшето училище следва да се разглежда като местно юридическо лице, създадено по особения ред на ЗВО.

2. Основна дейност на висшите училища.

Основната дейност на висшите училища е регламентирана от ЗВО и приетите въз основа на него подзаконови актове. Съобразяването на основната дейност със законната регламентация подлежи на проверка от Националната агенция за оценяване и акредитация, която съгласно чл.75 от ЗВО признава правото на висшите училища да дават

висше образование и определя размера на тази дейност чрез признаването на образователния им капацитет.

Основен момент по отношение определянето на висшите училища като данъчно задължени лица по реда на ЗКПО е извършването на сделки по чл.1 от ТЗ. Видно от разпоредбите на чл.6, ал.1 от ЗВО основната дейност на висшите училища е учебната и научно-изследователската. Извършването на обучение, повишаването на квалификацията и въобще образователната и научната дейност не попадат в кръга на сделките посочени в чл.1, ал.1 от ТЗ. Действително, изброяването на търговските сделки и дейности в чл.1, ал.1 на ТЗ е неизчерпателно, особено по отношение на услугите, но следва да се отбележи, че именно за осъществяването на образователни услуги, в съответствие с предмета им на дейност, висшите училища не са регистрирани като търговски дружества (търговци), а като юридически лица с по-особен статут - нетърговци.

3. Данъчно третиране на висшите училища, по отношение облагането им с корпоративен данък.

С оглед изложеното в т.1 и т.2 на настоящото указание основната дейност, осъществявана от висшите училища – държавни и частни, която е в съответствие с предмета им на дейност, определен в ЗВО, е нестопанска. За тази си дейност висшите училища не подлежат на облагане с корпоративен данък, както по реда на ЗКПО (отм.), така и по реда на ЗКПО, в сила от 01.01.2007 г.

Наред с основната си дейност висшите училища осъществяват и стопанска дейност, която е пряко свързана със и помощна за основната им дейност. Изхождайки от разбирането, че висшите училища са особени юридически лица, осъществяващи нестопанска дейност, законодателят е предвидил специален ред за тяхното данъчно облагане, а именно ЗКПО регламентира облагането само на тези доходи на юридическите лица – нетърговци, които са от търговски сделки и то извършени по занятие. Отдаването под наем на недвижимо и движимо имущество винаги се счита за стопанска дейност и подлежи на облагане по реда на ЗКПО. Следователно законодателят е предвидил възможност за облагане по реда на ЗКПО на осъществени сделки от висшето училище, които са извън обхвата на основната му дейност и попадат в обхвата на сделките по чл.1, ал.1 от ТЗ.

3.1. Данъчно третиране, съгласно ЗКПО отменен.

Висшите училища – държавни и частни са данъчно задължени лица, когато извършват стопанска дейност или отдават под наем движимо и/или недвижимо имущество (чл. 6, ал. 1, т. 2 и т.3 от ЗКПО (отм.)). Същите се облагат за печалбата и доходите им, получени от сделки по чл.1 от Търговския закон (ТЗ), извършвани по занятие, включително от отдаване под наем на недвижимо и движимо имущество на основание чл.4, ал.1 от ЗКПО (отм.). Облагането е както следва:

- Държавните висши училища са бюджетни предприятия по смисъла на §1, т.1 от ДР на Закона за счетоводството и като такива подлежат на облагане с данък върху приходите по реда на чл.2в от ЗКПО (отм.). Във връзка с облагането на бюджетните предприятия е издадено Указание № 24-00-1393/05.07.2004г. на Главния данъчен директор, което също следва да се има предвид при данъчното третиране на държавните висши училища.
- Частните висши училища подлежат на облагане с корпоративен данък по общия ред на отменения ЗКПО.

3.2. Данъчно третиране, съгласно ЗКПО в сила от 01.01.2007 г.:

Съгласно ЗКПО, в сила от 01.01.2007г., държавните и частни висши училища са данъчно задължени лица на основание чл.2, ал.1, т.1 във връзка с чл.1, т.2 и 7 от ЗКПО. Облагането е както следва:

- Облагането на държавните висши училища (като бюджетни предприятия) по реда на ЗКПО (в сила от 01.01.2007г.) се извършва съгласно разпоредбите на чл. 1, т.7, чл.5, ал.4, т.2 и глава тридесет и трета от същия закон – т.е. облагат се приходите от сделки по чл.1 от Търговския закон, както и от отдаване под наем на движимо и недвижимо имущество.
- Частните висши училища подлежат на облагане с корпоративен данък на основание чл.1, т.2; чл.5, ал.1 и съгласно част втора от ЗКПО – т.е. облага се печалбата им от сделки по чл.1 от Търговския закон, както и от отдаване под наем на движимо и недвижимо имущество.

3.3. Преотстъпване на данък.

В разпоредбите, регламентиращи преотстъпването на корпоративен данък отново е заложена волята на законодателя за разграничаване на основната дейност на висшите училища, която не е стопанска и не подлежи на облагане, от извършваната от висшите училища стопанска дейност, която е пряко свързана или е помощна за осъществяване на основната им дейност, и за която именно е предвиден режим на преотстъпване на данък.

3.3.1. Преотстъпване на данък по реда на ЗКПО (отм.).

Преотстъпване на данък на държавни висши училища:

На основание чл.61 от ЗКПО (отм.) преотстъпване на данък се полага за стопанската дейност, която е пряко свързана със или е помощна за основната дейност на държавните висши училища. На преотстъпване подлежи определен процент от данъка на държавните висши училища, както следва:

- 80 на сто от данъка върху печалбата за периода до 2002 г., включително;
- 50 на сто от корпоративния данък за 2003 г.
- 50 на сто от данъка по чл.2в за периода от 2004 г. до 2006 г., включително.

Преотстъпване на данък на частни висши училища:

На основание чл.61 от ЗКПО (отм.) преотстъпване на данък се полага за стопанската дейност, която е пряко свързана със или е помощна за осъществяване на основната дейност на частните висши училища. На преотстъпване подлежи определен процент от данъка на частните висши училища, както следва:

- 80 на сто от данъка върху печалбата за периода до 2002 г., включително;
- 50 на сто от корпоративния данък за 2003 г.
- 20 на сто от корпоративния данък за периода от 2004 г. до 2006 г., включително.

Условия за преотстъпване:

Условие за преотстъпване на данък върху печалбата, корпоративен данък или данък по чл.2в от ЗКПО (отм.) е инвестиране на преотстъпените средства по ред, предвиден в чл.61 от закона.

Разпоредбите на чл.61 от ЗКПО (отм.), по отношение отчитането на преотстъпения данък като резерв или като отписано задължение към държавата не представляват условия за преотстъпване. Същите регламентирант счетоводното му третиране.

Допустимост за преотстъпване:

Преотстъпването на данък върху печалбата, корпоративен данък или данък по чл.2в от ЗКПО (отм.) е право на данъчно задълженото лице. С оглед на това за реализирането му е необходимо изрично волеизявление на лицето. Формата на волеизявление не е обвързана с годишната данъчна декларация по чл.51 от ЗКПО. В случай, че волеизявлението не е направено чрез годишната данъчна декларация, същото

може да бъде направено с писмен документ в свободна форма, включително с възражение по ревизионен доклад или жалба срещу ревизионен акт.

При извършване на ревизионно производство от орган по приходите и установяване на данък върху печалбата, корпоративен данък или данък по чл.2в от ЗКПО (отм.), същият може да бъде преотстъпен съгласно приложимата данъчна схема, след писмено волеизявление на лицето. Разбира се, за да бъде преотстъпен допълнително установения в хода на ревизионно производство данък, следва да бъдат изпълнени съответните изисквания на закона, посочени в предходната точка.

3.3.2. Преотстъпване на данък по реда на ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.).

Със ЗКПО (в сила от 01.01.2007г.) е предвидено преотстъпване на данък само за държавните висши училища.

Съгласно чл.251 от ЗКПО на преотстъпване подлежи 50 на сто от данъка върху приходите на държавните висши училища 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.

Новият закон не съдържа изискване за инвестиране на преотстъпения данък.

Аналогично на посоченото в т.3.3.1., допълнително установения данък в резултат на ревизионно производство, също подлежи на преотстъпване.

4. Облагане на висшите училища с данък върху разходите.

4.1. Данък върху социалните разходи.

Независимо от обстоятелството дали извършват стопанска дейност или не, висшите училища, в качеството си на работодатели или възложители по договори за управление и контрол са данъчно задължени лица за данъка върху социалните разходи, както следва:

- на основание чл.36, ал.1 от ЗКПО (отм.) за направените социални разходи в пари или в натура;
- на основание чл.204, т.2 от ЗКПО (в сила от 01.01.2007г.) за социалните разходи, предоставени само в натура.

4.2. Данък върху представителните разходи и данък върху разходите, свързани с експлоатация на превозни средства.

Тези данъци се дължат само от лицата, които подлежат на облагане с корпоративен данък (данък върху печалбата). Т.е. когато висшите училища извършват стопанска/търговска дейност, същите са данъчно задължени лица за частта от разходите, относима към стопанската/търговската им дейност, на основание:

- чл.35 и чл.36, ал.2 от ЗКПО (отм.);
- чл.204, т.1 и т.3 от ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.).

5. Облагане с данък при източника на начислени/изплатени доходи на чуждестранни лица, по реда на ЗКПО.

5.1. Съгласно ЗКПО (отм.).

На основание чл.34, ал.4 от ЗКПО (отм.), когато висшите училища, независимо дали извършват стопанска дейност, начисляват на чуждестранни физически и юридически лица и на чуждестранни неперсонифицирани дружества доходите, изброени в чл.12, ал.2, ал.3 и ал.5 от закона, се удържа данък при източника, който е окончателен. Данъкът е за сметка на чуждестранното лице – получател на дохода.

5.2. Съгласно ЗКПО (в сила от 01.01.2007 г.).

На основание чл. 195, ал.1 и ал.2 от ЗКПО, когато висшите училища начисляват на чуждестранни юридически лица доходите, посочени в чл. 12, ал.2 и ал.5 от закона, същите следва да удържат данък при източника върху brutния размер на тези доходи.

МИНИСТЪР НА ФИНАНСИТЕ:

ПЛАМЕН ОРЕШАКОВ

