

3 акцента в ЗКПО за 2008 г.

Счетоводните грешки и новата трактовка на ЗКПО

Измененията и допълненията в тази глава на ЗКПО се отнасят за данъчната трактовка на операциите, свързани с коригиране на счетоводни грешки, допуснати в предходни години, но открити през текущата данъчна година.

В този смисъл след промяната в текста на чл. 75, неговата въвеждаща част придобива следното актуално съдържание:

1. при откриване през текущата година на счетоводна грешка, свързана с минали години, данъчните финансови резултати за съответните минали години се коригират съгласно изискванията на действащите през съответните минали години закони така, че все едно грешката не е била допусната.

2. при определяне на данъчното задължение върху коригирания по ал. 1 от чл. 75 данъчен финансов резултат за минала година се прилага данъчната ставка за съответната минала година.

3. и по силата на променената разпоредба на ал. 3 от същия член, при определяне на дължимия годишен корпоративен данък за текущата година с разликата между данъчното задължение преди и след корекцията в резултат на грешката се коригира годишният корпоративен данък за текущата година.

Във връзка с данъчната трактовка на ефектите от корекции на грешки, включително на счетоводно отчетените приходи и разходи, печалби и загуби, декларирани през минали години, които се откриват през текущата година за целите на данъчното облагане са възприети два подхода, както следва:

3.1. корекция чрез преобразуването на счетоводният финансов резултат, която корекция се реализира чрез попълването на приложение № 1 към годишната данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО, като позициите на увеличението са ситуирани в шифри 1230, 1240, 1250, а позициите на намаленията в шифрите с номера 2200, 2210, 2220.

3.2. корекции в размера на корпоративния данък чрез попълването на част VI от основната данъчна декларация, ситуирана в отделна таблица на годишната данъчна декларация “Корекция на корпоративния данък съгласно чл. 75, ал. 3 от ЗКПО”.

Пример:

Предприятие отразява в годишната данъчна декларация за 2008 г. дължим корпоративен данък в размер 23,130 лв. В същото време през годината е открита счетоводна грешка, допусната през 2006 г., вследствие на корекцията, на която, за същата година се доначислява корпоративен данък в размер на 1,660 лв.

При тази ситуация в годишната данъчна декларация за 2008 г. ще се посочи, че сумата на данъкът за внасяне в приход на бюджета ще бъде 24,790 лв. (23,130 + 1,660).

В тази връзка е разбираемо, че корекцията на данъчното задължение от предходната година, когато е допусната счетоводна грешка, би могло да бъде и със знак “минус”. Ето защо ако в горния пример се приеме хипотетично, че вследствие на корекцията на счетоводната грешка, се получава корпоративен данък за предходната година -1,660 лв., тогава в данъчната декларация за 2008 г. ще се отрази данък за внасяне в приход на бюджета 21,470 лв. (23,130 – 1,660).

Това означава, че промяната в текста на ал. 3 от чл. 75 касае корекции на счетоводни грешки, изправлението, на които се реализира само чрез корекция в размера на дължимия за годината корпоративен данък, която от своя страна произтича от корекции на данъчния финансов резултат и данъкът за миналите данъчни периоди, извършени по реда на ал. 1 и 2 от същия член на закона.

Промяна в счетоводната политика и новата трактовка на ЗКПО

Вследствие на измененията и допълненията в тази глава от закона, актуалната разпоредба на чл. 82 гласи, че:

1. когато се промени счетоводната политика, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат за текущата година се коригира по начина и със сумите, с които биха се коригирали данъчните финансови резултати за предходните години, ако променената счетоводна политика е била прилагана през тези години.

2. данъчните временни разлики, възникнали съгласно прилаганата счетоводна политика преди промяната, се смятат за невъзникнали.

3. в случай че променената счетоводна политика е била прилагана през предходните години и в резултат на това биха възникнали данъчни временни разлики, смята се, че те са възникнали и се признават по общия ред на закона.

4. и според изменения текст на ал. 5 от чл. 82 **разпоредбите на ал. 1 - 3 не се прилагат при промяна на счетоводната политика, свързана с данъчни амортизируеми активи.**

От актуализираната разпоредба на чл. 82 се вижда, че утвърдените в закона подходи за коригиране на ефектите от промяна в счетоводните политики на предприятията са аналогични на тези, които се прилагат при коригиране на ефектите от счетоводните грешки, допуснати през минали данъчни години.

Внимание!

1. по силата на текста, съдържащ се в § 57 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение и допълнение на ЗКПО – данъчно задължените лица, на които е преотстъпен данък по чл. 58 от отменения Закон за данък върху печалбата (Обн. ДВ, бр. 59 от 1996 г. (б.а. посочената в текста 2006 г, като година на обнародването на този закон е грешна); изм. бр. 110 от 1996 г., бр. 16, 49, 86 и 89 от 1997 г.; отм. бр. 115 от 1997 г.) или по отменения чл. 20 от Закона за насърчаване на инвестициите, които преминават към прилагане на Международните счетоводни стандарти, не прилагат глава тринадесета за промяната на счетоводната политика по отношение на отчитането на преотстъпения данък. При определяне на данъчния финансов резултат за годината на преминаване към Международните счетоводни стандарти и за следващите години счетоводният финансов резултат се увеличава с частта от финансирането, отчетено по повод преотстъпения данък, която не е призната като приход преди преминаване към Международните счетоводни стандарти, като сумата на увеличението се разпределя през съответните години пропорционално на отчетените разходи през тези години, свързани с изпълнение на условията за преотстъпване на данъка. Когато преотстъпеният данък е инвестиран в амортизируеми активи, увеличението по изречение второ се разпределя по години на базата на отчетените счетоводни разходи за амортизации за тези активи през съответните години.

2. съгласно текста на § 68 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение и допълнение на ЗКПО - променената разпоредба

на чл. 82 от закона, както и текстът на § 57 от Преходните и заключителни разпоредби на закона, влизат в сила от 1 януари 2007 г.

Авансовите вноски и новата трактовка на ЗКПО

Измененията и допълненията в тази глава от закона доразвиват схемата и утвърждават реда за определяне размерите на месечните авансови вноски на корпоративния данък за текущата година. В този смисъл актуалното съдържание на променените разпоредби изглеждат по следния начин:

1. разпоредба на ал. 1 от чл. 83, според която **данъчно задължените лица правят месечни или тримесечни авансови вноски за корпоративния данък**, а според разпоредба на новата ал.2 от същия член **авансови вноски не правят**:

1.1. данъчно задължените лица, чиито нетни приходи от продажби за предходната година не превишават 200,000 лв.;

1.2. новоучредените данъчно задължени лица за годината на учредяването им, с изключение на нововучредените в резултат на преобразуване по Търговския закон.

За пояснение, при практическото прилагане на тази разпоредба трябва да се има предвид че:

а) според текст на § 1, т. 48 от допълнителните разпоредби на ЗКПО **“Нетни приходи от продажби”** са тези по смисъла на Закона за счетоводството, а според счетоводното законодателство, за такива се считат нетните приходи от продажби на: продукцията; стоки; услуги; други, както са отразени в отчета за приходите и разходите (Приложение № 3 и 4 към СС 1 “Представяне на финансови отчети”, съответно раздел А. Приходи от обичайна дейност, подраздел I. Нетни приходи от продажба.

б) съгласно чл. 264, ал. 1 от Търговския закон търговско дружество (преобразуващо се дружество) може да се преобразува чрез промяна на правната форма, като се превърне в търговско дружество от друг вид (новоучредено дружество). Новоучреденото дружество става правопреемник на преобразуващото се дружество, което се прекратява без ликвидация.

Това означава, че новоучредените дружества (дружества правопреемници на преобразуващи се дружества) са задължени да правят авансови вноски, независимо от разпоредбата на ал. 2 от чл. 83, защото в чл. 118, ал. 2 от ЗКПО е постановено, че при преобразуване чрез промяна

на правната форма по реда на чл. 264 от Търговския закон новоучреденото дружество прави месечни или тримесечни авансови вноски по общия ред на закона въз основа на данъчния финансов резултат на преобразуващото се дружество.

2. разпоредба на чл. 84, по силата, на която месечните авансови вноски се правят от данъчно задължени лица, формирали данъчна печалба за предходната година, а според разпоредбата на чл.85 - **тримесечни авансови вноски се правят от данъчно задължени лица, които нямат задължение да правят месечни авансови вноски.**

3. изменена разпоредба на чл. 86, по силата, на който следва:

3.1. месечните авансови вноски се определят по познатата вече формула, според която:

$$\text{АВМЕСЕЧНА} = (\text{ДП} \times \text{к}) / 12) \times \text{ДС},$$

където:

-АВМЕСЕЧНА е месечната авансова вноска;

-ДП е декларираната данъчна печалба за годината преди предходната година (при определяне на месечните авансови вноски за периода от 1 януари до 31 март) или декларираната данъчна печалба за предходната година (при определяне на месечните авансови вноски за периода от 1 април до 31 декември);

-к е коефициентът, отразяващ промените в икономическите условия за текущата година, утвърден със закона за държавния бюджет на Република България за съответната година (б.а. с § 3 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за държавния бюджет за 2008 г. е утвърден коефициент 1.1 за корекция на декларираната за 2007 г. данъчна печалба).

-ДС е данъчната ставка на корпоративния данък.

Пример:

Еднолично ООД декларира за 2006 г. данъчна печалба в размер 24,500 лв., а в края на 2007 г. декларира годишна данъчна печалба в размер 32,160 лв.

При тази ситуация и въз основа на утвърдената в закона формула, в дружеството се извършват следните изчисления и свързаните с тях действия:

- за определяне на месечните авансови вноски за периода от 1 януари до 31 март 2008 г.:

$$24,500 \times 1.1$$

$$AB_{\text{месечна}} = \frac{\text{-----}}{12} \times 10/100 = (2,245.83 \times 10/100) = 224.58 \text{ лв.}$$

От изчисленията се вижда, че размерът на авансовите месечни вноски за времето от 1 януари до 31 март 2008 г. ще бъде 224.58 лв.

- за определяне на месечните авансови вноски за периода от 1 април до 31 декември 2008 г.:

$$AB_{\text{месечна}} = \frac{32,160 \times 1.1}{12} \times 10/100 = (2,948 \times 10/100) = 294.80 \text{ лв.}$$

Тези изчисления показват, че размерът на месечните авансови вноски, дължими за времето от 1 април до 31 декември 2008 г. ще бъде 294.80 лв.

3.2. нова разпоредба на ал. 2 от чл. 86, по силата на който, **когато данъчната печалба за предходната година превишава данъчната печалба за годината преди предходната, месечната авансова вноска за април се определя, като месечната авансова вноска, изчислена по реда на ал. 1 от чл. 83 за периода от 1 април до 31 декември, се увеличава със сумата, определена по следната формула:**

$$A = 3 \times (AB2 - AB1),$$

където:

- A е сумата на увеличението;
- AB1 е месечната авансова вноска за периода от 1 януари до 31 март, изчислена по реда на ал. 1 от чл. 83;
- AB2 е месечната авансова вноска за периода от 1 април до 31 декември, изчислена по реда на ал. 1 от чл. 83.

Пример:

От горепосочения пример се вижда, че декларираната данъчна печалба на Едноличното ООД за 2007 г (предходната година) е 32,160 лв. а за 2006 г. (годината преди предходната), декларираната данъчна печалба е 24,500 лв. Това означава, че декларираната данъчна печалба за предходната (2007 г.) е по-голяма от декларираната данъчна печалба за годината преди предходната (2006 г.).

При тази ситуация следват изчисленията съгласно утвърдената със закона нова формула:

$A = 3 \times (294.80 - 224.58)$ или $(3 \times 70.22) = 210.66$ лв., от което следва да се счита, че размерът на месечната авансова вноска за април 2008 г ще бъде 210.66 лв., а размерите на месечните авансови вноски за месеците от май до декември ще бъдат в първоначално определения размер 294.80 лв.

В текста на новата разпоредба на ал. 2 от чл. 86 е уточнено, че по този ред се определя и месечната авансова вноска за април в случаите, когато данъчно задълженото лице: е учредено през предходната година, или е формирало данъчна загуба за годината преди предходната, или не е формирало данъчен финансов резултат за годината преди предходната.

3.3. нова разпоредба на ал. 3 от чл. 86, съгласно която когато данъчната печалба за годината преди предходната превишава данъчната печалба за предходната година, месечната авансова вноска за април се определя, като месечната авансова вноска, изчислена по реда на ал. 1 от чл. 83 за периода от 1 април до 31 декември, се намали със сумата, определена по следната формула:

$$B = 3 \times (AB1 - AB2),$$

където:

-B е сумата на намалението;

-AB1 е месечната авансова вноска за периода от 1 януари до 31 март, изчислена по реда на ал. 1 от чл. 83;

-AB2 е месечната авансова вноска за периода от 1 април до 31 декември, изчислена по реда на ал. 1 от чл. 83.

Пример:

Приема се, че Едноличното ООД от горните примери декларира за 2007 г. (предходната година) данъчна печалба в размер 24,500 лв., а за 2006 г. (годината преди предходната) декларира данъчна печалба 32,160 лв. При тази ситуация ще следват изчисленията, съгласно утвърдената със закона нова формула, както следва:

$B = 3 \times (224.58 - 294.80)$, или $(3 \times 72.22 \text{ лв}) = - 210.66$ лв., от което следва месечната авансова вноска за април 2008 г. да бъде 84.14 лв. $((294.80 - 210.66)$, а авансовите вноските за останалите месеци до края на годината ще бъдат в първоначално определения размер 294.80 лв.

И по силата на новата ал. 3 от чл. 86, когато сумата на намалението превишава месечната авансова вноска, изчислена по реда на ал. 1 от чл. 83 за периода от 1 април до 31 декември, месечната авансова вноска за април е нула, а превишението се приспада от следващите месечни авансови вноски за текущата година при определяне на техния размер.

Пример:

Ако се приеме хипотетично, че сумата, която се получава в случая, посочен в горния пример, съгласно формулата $B = 3 \times (AB1 - AB2) = -310,66$ лв., тогава месечната авансова вноска за април 2008 г. ще бъде "0", а сумата -310,66 лв. ще се приспада от следващите авансови месечни вноски, както следва:

- приспадане от дължимата авансова вноска за май $(-310.66 + 294.80) = -15.86$ лв.;

- приспадане от дължимата авансова вноска за юни $(-15.86 + 294.80) = 279.94$ лв., при което за юни ще се внесе в приход на бюджета авансова вноска в размер 279.94 лв., а за месеците юли и всичките оставащи месеци до края на 2008 г. ще се внася първоначално определения размер на авансовите месечни вноски, т.е. 294.80 лв.

Внимание!

1. по силата на текст, съдържащ в § 56 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение и допълнение на ЗКПО – надвнесенят корпоративен данък, данък върху печалбата и данък за общините по отменения Закон за корпоративното подоходно облагане (Обн. ДВ, бр. 115 от 1997 г.; попр. бр. 19 от 1998 г.; изм. и доп. бр. 21 и 153 от 1998 г.; бр. 12, 50, 51, 64, 81, 103, 110 и 111 от 1999 г.; бр. 105 и 108 от 2000 г.; бр. 34 и 110 от 2001 г.; бр. 45, 61, 62 и 119 от 2002 г.; бр. 42, 109 от 2003 г.; бр. 18, 53 и 107 от 2004 г.; бр. 39, 88, 91, 102, 103 и 105 от 2005 г.; бр. 30, 34, 59 и 63 от 2006 г.; отм. бр. 105 от 2006 г.), които не са приспаднали, възстановени или прихванати към 31 декември 2006 г., могат да се приспадат по реда на чл. 94 от закона.

2. съгласно текста на § 68 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение и допълнение на ЗКПО - текстът на § 56 влиза в сила от 1 януари 2007 г.