

## Закон за корпоративното подоходно облагане 2008 г.

*Цветан Станкулов – регистриран данъчен консултант*

### ПРОМЕНЕТЕ В КОРПОРАТИВНОТО ПОДОХОДНО ОБЛАГАНЕ - В КОНТЕКСТА НА ПРИЛОЖИМИЯ ЗА 2008 Г. ДАНЪЧЕН ЗАКОН

Със Закона за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане (Обн. ДВ, бр. 110 от 21.12.2007 г., в сила от 1 януари 2008 г.), се променят някои от сегашните и се създават нови разпоредби, отнасящи се за реда и начините на определяне на данъчния финансов резултат (данъчна печалба/загуба), за определяне на данъчните основи на алтернативните данъци, както и за администриране на данъците, произтичащи от този закон.

С измененията и допълненията в данъчния закон обаче, не се изменят основните принципи и подходи, свързани с формирането на данъчния финансов резултат, което налага да се припомни, че той се определя, като счетоводният финансов резултат, оповестен в отчета за приходите и разходите, се преобразува за данъчни цели с данъчните постоянни разлики, с данъчните временни разлики и със сумите, аргументирани в част втора на този закон.

И така новите или по-различни моменти в данъчно облагателната дейност за 2008 г., разгледани и интерпретирани в контекста на действащият закон, се отнасят за следното:

### ПРОМЕНИ В ЧАСТ ПЪРВА “ОБЩИ ПОЛОЖЕНИЯ”

#### I. Нови моменти в глава първа “Общи разпоредби”.

С допълнение в текста на чл.10 е формулиран нов елемент от изискванията за документална обоснованост на счетоводните разходи, които участват във формирането на данъчната основа за някои от данъците върху разходите, произтичащи от разпоредби на част трета от Закона за корпоративното подоходно облагане.

Въз основа на това допълнение вече се счита, че документалната обоснованост за разходите по чл. 204, т. 1 от същия закон (*б.а. за представителните разходи, свързани с дейността*) и т. 3, (*б.а. за разходите, свързани с експлоатация на превозни средства, когато с тях се осъществява управленска дейност*), обложени с данък върху разходите, е налице и когато те са документирани само с фискална касова бележка от фискално устройство. В този смисъл разходите по чл. 204, т. 3 (*б.а. за разходите, свързани с експлоатация на превозни средства, когато с тях се осъществява управленска дейност*), обложени с данък върху разходите, се признават за данъчни цели, и когато не е издаден пътен лист.

Очевидно е, че с допълнението в чл. 10 се облекчава дейността на счетоводните и мениджърските практики по отношение на документирането на някои специфични стопански операции. Това ще се отрази най-вече при отчитане на някои разходи, свързани с официални или работни обеда или

вечери, както и при други мероприятия с представителен характер, когато издаването на фактура, придружаваща касовата бележка е почти невъзможно. Ето защо някои от тези разходи могат да се документират само с касова бележка, издадена от фискално устройство, но съгласно изискванията на счетоводното законодателство.

Такова облекчение в документирането на счетоводни разходи се допуска и във връзка с експлоатацията на превозни средства, обслужващи управленската дейност на предприятието. Разбираемо е, че когато превозното средство изцяло обслужва управленската дейност, не е наложително да се издава пътен лист само за целите на данъчното облагане по реда на част трета от Закона за корпоративното подоходно облагане. Данъчното облагане на разходите за горива и смазочни материали може да се реализира въз основа на касовите бонове, издадени от бензиностанциите съгласно определеният с нормативен или поднормативен акт ред.

Но не бива да се изпада в заблуждение, че с този акт се отменя издаването на пътни листове, защото те са абсолютно необходими, когато с превозното средство се обслужва цялостната дейност на предприятието, включително управленската. Това се вижда съвсем ясно от текста, съдържащ се в чл. 215, ал. 2 от този закон, който гласи, че когато с превозни средства се извършва едновременно дейност по занятие и управленска дейност, при определяне на данъчната основа по ал. 1 от същия член, разходите за експлоатация се отнасят към управленската дейност на база на изминатите за тази дейност километри през текущия месец, а разходите за поддръжка и ремонт на превозното средство, се отнасят към управленската дейност на база на изминатите за тази дейност километри към общите изминати километри от съответното превозно средство за последните 12 месеца, включително текущия месец.

## II. Нови моменти в глава трета “Международно облагане”

С промяна в текста на чл. 12 от закона е формулиран **нов елемент**, с който се разширява обхвата на печалбите и доходите на чуждестранни юридически лица, които са с източник в Република България, вследствие на което те подлежат на облагане с данъци съгласно местното законодателство. Доколкото тази материя е особено актуална за данъчно облагателната дейност през новата данъчна година, се налага да се обърне внимание на актуалното съдържание на чл. 12, което придобива следния вид:

1. според ал. 1 - печалбата и доходите на чуждестранните юридически лица, които произтичат от стопанска дейност чрез място на стопанска дейност в страната или от разпореждане с имущество на такова място на стопанска дейност, са от източник в страната.

2. съгласно ал. 2 и 3 - доходите от финансови активи, издадени от местни юридически лица, държавата и общините, както и доходите от сделки с финансови активи, са от източник в страната.

3. по силата на ал. 4 - доходите от дивиденди и ликвидационни дялове от участие в местни юридически лица, са от източник в страната.

4. съгласно ал. 5 - следните доходи, начислени от местни юридически лица, местни еднолични търговци или чуждестранни юридически лица и

еднолични търговци чрез място на стопанска дейност или определена база в страната, в полза на чуждестранни юридически лица, са от източник в страната: лихви, в това число лихви, съдържащи се във вноските по финансов лизинг; доходи от наем или друго предоставяне за ползване на движимо имущество; авторски и лицензионни възнаграждения; възнаграждения за технически услуги; възнаграждения по договори за франчайз и факторинг; възнаграждения за управление или контрол на българско юридическо лице.

В този смисъл в променената разпоредба на ал. 6 от чл. 12 е уточнено, че доходите по ал. 5 от същия член, начислени в полза на чуждестранни юридически лица от място на стопанска дейност на местно лице или от определена база на местни физически лица, разположени извън територията на страната, не са от източник в страната.

И още нещо, което се свързва с приложимостта на чл. 12 е уточнението, че при определянето на източника на доход по този член, мястото на изплащане на дохода не се взема предвид. Това е така, защото за целите на този закон определящо е мястото, където е регистрирано чуждестранното лице и/или от което се осъществява неговата управленска дейност.

Разбираемо е, че за цялостната приложимост на разпоредбата, формулирана в чл. 12 от ЗКПО, включително на променената ал. 6 важна роля имат допълнителните разпоредби на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, като: разпоредбата на § 1, т. 5, според който **"Място на стопанска дейност"** е:

а) определено място (собствено, наето или ползвано на друго основание), посредством което чуждестранно лице извършва цялостно или частично стопанска дейност в страната, като например: място на управление; клон; търговско представителство, регистрирано в страната; офис; кантора; ателие; завод; работилница (фабрика); магазин; склад за търговия; сервис; монтажен обект; строителна площадка; мина; кариера; сонда; петролен или газов кладенец; извор или друг обект на извличане на природни ресурси;

б) извършването на дейност в страната от лица, упълномощени да сключват договори от името на чуждестранни лица, с изключение на дейността на представителите с независим статут по глава шеста от Търговския закон;

в) трайно извършване на търговски сделки с място на изпълнение в страната, дори когато чуждестранното лице няма постоянен представител или определено място; както и разпоредбата на § 1, т. 7, съгласно който **"Определена база"** е:

а) определено място, чрез което чуждестранно физическо лице извършва цялостно или частично независими лични услуги или упражнява свободна професия в страната, като например архитектурно ателие, зъболекарски кабинет, адвокатска или друга кантора на консултант, офис на независим одитор или счетоводител;

б) трайно извършване на независими лични услуги или упражняване на свободна професия в страната, дори когато чуждестранно физическо лице не разполага с определено място.

Разбираемо е, че посочената дефиниция за "Определена база" има за цел да припомни, че тя обслужва данъчно облагателната дейност, когато

доходите с източник в страната се начисляват в полза на чуждестранни физически лица.

## **ПРОМЕНИ В ЧАСТ ВТОРА “КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК”.**

### **I. Нови моменти в глава пета и шеста, отнасящи се за общи разпоредби и определяне на данъчния финансов резултат (данъчна печалба/загуба).**

Новите моменти в глава пета на закона имат по-скоро формален характер, доколкото с промените, извършени в чл. 18, ал. 1 и чл. 22 са прецизирани отделни словосъчетания, като текстът “тази част” (б.а. има се предвид тази част от закона), се заменя с “този закон”.

### **II. Нови моменти в глава седма “Данъчни постоянни разлики”.**

В най-общ план с промените в някои текстове на тази глава от закона се навлиза в материя, отнасяща се за изменения в реда и начините за преобразуване на счетоводният финансов резултат (б.а във връзка с формирането на данъчния финансов резултат) с данъчните постоянни разлики, такива каквито са дефинирани в чл. 23 от ЗКПО. В този контекст трябва да се имат предвид и конкретните промени в схемата и позициите, по които се преобразува счетоводният финансов резултат за данъчни цели по отношение на следните изменени и допълнени разпоредби:

**1. разпоредби на чл. 26, според които не се признават за данъчни цели следните счетоводно отчетени разходи, поради което с тях се увеличава счетоводният финансов резултат в годината на тяхното отчитане, защото произтичат от:**

**1.1. промяна в текста на т. 4 от чл. 26 на ЗКПО, по силата на който не се признава за данъчни цели разхода, отчетен от доставчик по Закона за данък върху добавената стойност за начислен от него или от органа по приходите данък върху добавената стойност за извършена доставка, с изключение на начисления данък при безвъзмездни доставки и доставки по повод deregистрация по Закона за данък върху добавената стойност.**

**В същата разпоредба е пояснено, че т. 4 от чл. 26 не се прилага за разходи, отчетени в резултат на корекция на данъчен кредит по Закона за данък върху добавената стойност.**

При тази формулировка на разпоредбата, съдържаща се в т. 4 от чл. 26 на ЗКПО е видно, че от предишното ѝ съдържание е отпаднало изискването за увеличаване на счетоводния финансов резултат и в случаите, свързани с изискванията, произтичащи от разпоредбата на чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност. Освен това същата разпоредба на ЗКПО е прецизирана, вследствие на което е станала по-разбираема за счетоводителите, занимаващи се с отчетността и данъчно облагателната дейност на предприятията.

Изключването и на безвъзмездните доставки от обхвата на действие на разпоредбата на тази точка от чл. 26 на ЗКПО налага да се припомни, че по силата на текста, формулиран в § 1, т. 8 от допълнителните разпоредби на

Закона за данък върху добавената стойност "**Безвъзмездна доставка**" е доставката, при която няма възнаграждение или стойността на даденото многократно надхвърля полученото.

Ето защо при възникване на хипотезата, съдържаща се в т. 4 от чл. 26 на ЗКПО, със сумата на отчетеният от доставчика по Закона за данък върху добавена стойност разход за начислен от него или от органа по приходите данък върху добавената стойност, за извършена доставка, се увеличава счетоводният финансов резултат, защото се счита, че по този повод възниква и е налице данъчна постоянна разлика.

**Например**, такава хипотеза може да възникне, когато се осъществява сделка между свързани лица, при която доставчикът на стоката или услугата поема за своя сметка разхода за данъка върху добавената стойност, вместо този разход да се отчете при получателя на същата стока или услуга. Разбираемо е, че това отклонение от изискванията на Закона за данък върху добавената стойност, от една страна, и от друга страна на счетоводното законодателство се установява най-често при последваща данъчна проверка или ревизия и тогава се отказва признаването на счетоводното записване за начисления данък върху добавената стойност при доставчика по сделката, което по същество е данъчна постоянна разлика.

**1.2. промяна в текста на т. 5 от чл. 26, според който не се признават за данъчни цели последващите разходи, отчетени по повод на вземане, възникнало в резултат на начислен данък или ползван данъчен кредит по т. 3, 4, 8 и 10 от същия член на ЗКПО.**

При това съдържание на т. 5 от чл. 26 на ЗКПО се вижда, че нейната практическа приложимост се обуславя от хипотези, съдържащи се пак в Закона за данък върху добавената стойност, които биха могли да произтекат от различни ситуации, например от корекции на грешки, допуснати при декларирането, от промяна във вида на доставката, или от възстановяване/прихващане на недължимо внесен данък върху добавената стойност по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс и т.н. Това е така, защото до окончателното приключване на операцията по възстановяване на данъка върху добавената стойност, същата операция представлява вземане от държавата чрез бюджета.

В същото време чрез тази трактовка на операциите, произтичащи от Закона за данък върху добавената стойност и пренесени в условията, реда и целите на ЗКПО се постига едностранност и съответствие между общия ред за формиране на данъчната основа, като се вземат предвид приходите и свързаните с тях разходи, както се процедира при прилагането на Закона за счетоводството, в който е дефиниран счетоводния принцип за съпоставимост между приходите и разходите, съответно счетоводния принцип за предпазливост.

В практически план приложимостта на т.5 от чл.26 на ЗКПО е свързана с наличието на две обстоятелства: **възникване и наличие на вземане, което произтича от предшестващи операции, осъществени в случайте,**

**предвидени в действащите т. 3, 4 и 8, както и от новата т. 10 на чл.26; наличието на последващ счетоводен разход, свързан с реализиране на такова вземане.**

**Например,** такива последващи счетоводни разходи биха могли да възникнат във връзка с последваща оценка (обезценка) на вземането, извършена от данъчно задълженото лице, които разходи намаляват (деформират) счетоводния финансов резултат, оповестен в отчета за приходите и разходите.

Разбираемо е, че при наличие само на едно от двете, посочени обстоятелства, не се изисква прилагането на чл. 26, т. 5 от ЗКПО. Когато обаче е налице хипотезата на т. 5 от чл. 26 със сумата на последващите разходи, отчетени по повод на вземане, възникнало в резултат на начислен данък или ползван данъчен кредит по т. 3, 4, 8 и 10 от същия член на ЗКПО, се увеличава счетоводният финансов резултат, защото е налице данъчна постоянна разлика.

**1.3. нова разпоредба на т. 10 от чл. 26 на ЗКПО, по силата на която не се признава за данъчни цели разход, отчетен при реализиране на отговорност за дължимия и невнесен данък върху добавената стойност в случаите по чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност.**

От съдържанието на новата разпоредба е видно, че в нея е намерила място данъчната трактовка на последиците от реализирана отговорност на данъчно задължените лица, свързана с разпоредбите на чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност, която трактовка през предходната година беше част от съдържанието на разпоредбата на т. 4 от чл. 26 на ЗКПО.

Това означава, че приложимостта на разпоредбата, формулирана в новата т.10 от чл.26 на ЗКПО се обуславя от възникването и наличието на счетоводни разходи, отчетени при реализация на отговорности, произтичащи от текстовете на чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност, от което обстоятелство следва увеличаване на счетоводният финансов резултат, защото с отчитането на тези разходи некоректно е намалена неговата действителна стойност, посочена в отчета за приходите и разходите.

В този смисъл счетоводните практики трябва да имат предвид, че от разпоредбите, формулирани в чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност могат да произтекат следните обстоятелства и свързаните с тях отговорности:

1.3.1. регистрирано лице - получател по облагаема доставка, отговаря за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък.

А според законодателят отговорността се реализира, когато регистрираното по реда на ЗДДС лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен, и това е доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117 - 120 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

Освен това за целите на чл. 177, ал. 2 от ЗДДС се приема, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени едновременно следните условия:

1.3.2. дължимият данък по ал. 1 от чл. 177 не е ефективно внесен като

резултат за данъчен период от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид,

1.3.2. облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната.

1.3.3. отговорността по ал. 1 от чл. 177 не е обвързана с получаването на конкретна облага от невнасянето на дължимия данък.

В този смисъл е необходимо да се има предвид още, че при условията на чл. 177, ал. 2 и 3 от Закона за ДДС отговорност носи и предходен доставчик на лицето, което дължи невнесения данък, и т.н.

Така разпоредбата на т. 10 от чл.26 на ЗКПО се прилага в случаите, когато формално е налице документална обосновааност на счетоводните записвания, но зад тях се прикриват сделки, чрез които съзнателно се нарушава данъчното законодателство за лични или корпоративни облаги за сметка на фиска.

В този смисъл, когато в предприятието се отчете разход, свързан с реализирането на отговорност за дължим и невнесен данък върху добавената стойност в случаите по чл. 177 от Закона за ДДС, за целите на ЗКПО се увеличава счетоводният финансов резултат по реда на т. 10 от чл. 26, защото е налице данъчна постоянна разлика.

**1.4. нова разпоредба на т. 11 от чл. 26, според която не се признават за данъчни цели разходи, които представляват скрито разпределение на печалбата.**

Във връзка с коректната приложимост на новия текст на т. 11 от чл. 26 е необходимо да се има предвид, че с промени и в допълнителните разпоредби на ЗКПО е извършена преформулировка в съдържанието на § 1, т. 5, в която е дефинирано по-актуално понятие за „**Скрито разпределение на печалбата**”, според което това са:

а) начислените разходи от данъчно задължено лице, несвързани с осъществяваната от него дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, в случаите, когато са извършени в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица;

б) начислените разходи за лихви (освен ако условията на заема не са уговорени в изпълнение на изисквания, предвидени в нормативен акт), когато са налице поне три от следните условия:

аа) заемът превишава собствения капитал на платеща на дохода към 31 декември на предходната година;

бб) изплащането на заема или на лихвите по него не е ограничено с фиксиран срок;

вв) изплащането на заема или на лихвите по него или размерът на лихвите е в зависимост от наличието или от размера на печалбите на платеща на дохода;

гг) изплащането на заема е в зависимост от удовлетворяване исканията на други кредитори или от изплащането на дивиденди.

За целите на данъчната практика това означава, че когато в предприятието са отчетени счетоводни разходи, които отразяват някое от събитията, посочени в определението на понятието за скрито разпределение

на печалбата, със сумата на отчетените по този повод разходи се увеличава счетоводният финансов резултат в годината на тяхното отчитане, защото за целите на данъчното облагане е налице данъчна постоянна разлика.

**Внимание!** По силата на текст, съдържащ се в § 68 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение и допълнение на ЗКПО – промененото определение за “Скрито разпределение на печалбата”, влиза в сила от 1 януари 2007 г.

**2. промяна в текста на чл. 28, отнасящ се за непризнати разходи от липси и брак на активи**, като към действащият нормативен състав на ал. 3 от същия член е създадена нова т. 4, при което пълното и актуално съдържание на законовата разпоредба изглежда по следния начин:

**2.1. разпоредба на ал. 1, според която не се признават за данъчни цели счетоводните разходи от липси на дълготрайни и краткотрайни активи, с изключение на произтичащите от непреодолима сила.**

Това означава, че по силата на тази законова разпоредба:

2.1.1. следва да се увеличи счетоводният финансов резултат със сумата на счетоводните разходи, отчетени във връзка с отписването на липсващи дълготрайни и краткотрайни активи, но когато за липсата на съответния актив няма вина материално отговорно и/или друго лице.

Разбираемо е, че при наличието на персонална вина за липсата на отделния актив-собственост на предприятието, трябва да се търси и постига овъзмездяване за нанесената от виновните лица вреда.

2.1.2. не следва да се увеличава счетоводният финансов резултат, когато са отчетени разходи, възникнали вследствие на наличието на непреодолима сила, а за целите на данъчното облагане непреодолимите сили се свързват преди всичко с природни бедствия, крупни аварии и катастрофи. Или казано с други думи, непреодолимата сила не трябва да произтича от съзнателната или несъзнателна роля на субективни фактори, свързани със съответното данъчно задължено лице.

**Например**, по аналог за същите цели на ЗКПО би могло да послужи определението, съдържащо се в чл. 30б, ал. 2 от Търговския закон, според който “**Непреодолима сила**” е непредвидено и непредотвратимо събитие от извънреден характер, възникнало след сключването на договора (б.а. става дума за договор по сделки с търговски характер).

**2.2. не се признават за данъчни цели счетоводните разходи от липси и брак на материални запаси.**

Разбираемо е, че при наличието на счетоводни разходи, отчетени при отписването на липсващи или бракувани материални запаси, със сумата на отчетените по този повод счетоводни разходи следва да се увеличи счетоводният финансов резултат за целите на данъчното облагане.

В тази връзка законодателят е постановил, че **разпоредбата на ал. 2 от чл. 28 не се прилага, когато разходите се дължат на: непреодолима сила; технологичен брак или промяна на физико-химичните свойства, установени с нормативен акт или с фирмени стандарти, когато не е налице нормативен акт, и в обичайните за съответната дейност размери; изтичане срока на годност**



съгласно нормативен акт или фирмени стандарти, когато не е налице нормативен акт, и в обичайните за съответната дейност размери.

А според новата т. 4 от ал. 3 на чл. 28, **не се увеличава счетоводният финансов резултат в случаите на липси на стоки, произтичащи от търговска дейност в обекти, в които клиентите имат пряк физически достъп до предлаганите стоки, в размер до 0.25 на сто от размера на нетните приходи от продажби на съответния търговски обект.**

**Пример:**

В отчета за приходите и разходите на крупен търговски обект, в който гражданите имат свободен достъп до предлаганите стоки за бита, се отчитат нетни приходи от продажби за 2008 г. в размер на 6,350,500 лв. В същото време се отчитат загуби на търговския обект в размер на 19,850 лв. предизвикани от кражби на стоки от недобросъвестни клиенти.

При тази ситуация правото за намаляване на счетоводният финансов резултат със загубите от кражби в търговския обект, се определя по следния начин:

$(6,350,500 \times 0.25/100)$ , което показва, че:

- обектът ще има право да намали счетоводният си финансов резултат за годината със сума в размер 15,876.25 лв., и

- ще следва да увеличи счетоводният си финансов резултат за същата година с 3,973.75 лв.  $(19,850 - 15,876.25)$ , защото сумата на отчетените загуби от кражби превишава допустимата за данъчни цели сума, както и защото и в двата случая ще са налице данъчни постоянни разлики.

За припомняне, тази преференциална норма съществуваше и се прилагаше по реда на ЗКПО, действащ в периода до края на 2006 г.

**2.3. не се признава за данъчни цели разходът за данък по чл. 79, ал. 3 от Закона за данък върху добавената стойност на активи, непризнати по реда на ал. 1 – 3 от чл. 28 на ЗКПО.**

Разбираемо е, че практическата приложимост на ал. 4 от чл. 28 на ЗКПО се обуславя от разпоредбата на чл. 79, ал. 3 от Закона за данък върху добавената стойност, по силата на който регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки, при унищожаване или бракуване на стоките, както и при промяна на предназначението им, начислява и дължи данък в размер на приспаднатия данъчен кредит.

В същата разпоредба на чл. 79, ал. 3 от Закона за ДДС е уточнено, че в такива случаи корекцията се извършва в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства, чрез съставяне на протокол за извършената корекция и отразяване на този протокол в дневника за продажбите и справка-декларацията за този данъчен период.

**Пример:**

Предприятие отчита през 2008 г. разходи, произтичащи от липси на стоки в размер 5,800 лв., като разходите от липсата са отчетени за сметка на дружеството, вместо за сметка на виновното материално-отговорно лице.

В този случай се увеличава счетоводният финансов резултат на предприятието за 2008 г. с припадащите се непризнати разходи за данък върху добавената стойност в размер 1,160 лв. (5,800 x 20/100), защото ще е налице данъчна постоянна разлика.

**2.4. не се признават за данъчни цели последващите счетоводни разходи, отчетени по повод на вземане, възникнало в резултат на липси и брак на активи, непризнати по реда на ал. 1 - 4 от чл. 28 на ЗКПО.**

За специалистите е разбираемо, че по аналог на разпоредбата, съдържаща се в чл. 26, т. 5, така и в текста на чл. 28, ал. 5 от ЗКПО е предвидена възможността да възникнат вземания за данъчно задължените по двата закона лица, които вземания са свързани с липси и брак на активи – обект на предшестваща данъчна трактовка по повод на прилагането на чл. 28, ал. 1 – 4 на същия закон. Така и в случаите, когато във връзка с управлението на такива вземания се отчетат последващи счетоводни разходи - с тяхната сума се увеличава счетоводният финансов резултат за данъчни цели, защото се счита, че е налице данъчна постоянна разлика.

**3. промяна в текста на чл. 33, отнасящ се за данъчно третиране на разходи за пътуване и престой на физически лица.**

Вследствие на актуализираната разпоредба на този член от закона, се признават за данъчни цели следните счетоводни разходи за пътуване и престой на физически лица, когато пътуването и престоят са извършени във връзка с дейността на данъчно задълженото лице:

3.1. разходите за пътуване и престой на физически лица, които са в трудови правоотношения с данъчно задълженото лице или са наети от него по извънтрудови правоотношения, включително на управители, членове на управителни или контролни органи на данъчно задълженото лице;

3.2. разходите, извършени от едноличен търговец за пътуване и престой на:

а) физическото лице – собственик на предприятието на едноличния търговец, и

б) лицата, които са в трудови правоотношения с едноличния търговец или са наети от него по извънтрудови правоотношения.

По силата на текста, съдържащ се в ал. 2 на чл. 33 не се признават за данъчни цели счетоводните разходи за пътуване и престой на акционерите или съдружниците, когато те извършват пътуването и престоя в качеството си на акционери или съдружници.

При новата формулировка на чл. 33 от закона, се дава и нова данъчна трактовка на счетоводните разходи, отчетени във връзка с пътуването и престоят на физически лица (б.а. познати като разходи за командировки), съгласно реда и при условията, предвидени в Наредбата за командировките в страната и в Наредбата за служебните командировки и специализации в чужбина.

Така още един път в законодателството се акцентира върху данъчното признаване на счетоводно отчетените разходи, извършени по време на командировка само когато командировката е свързана с обезпечаване на потребностите на дейността на предприятието. При това обстоятелство, не се предвижда увеличаване на счетоводният финансов резултат за целите на данъчното облагане дори когато дневните пари за командировки превишават двукратния размер, определен с Наредбата за командировките в страната (б.а. *междувременно с изменение в Наредбата за командировките в страната е утвърден нов лимит на дневните разходи по време на командировка в размер на 20 лв.*) или в приложението към Наредбата за служебните командировки и специализации в чужбина.

За целите на прилагането на тази законова разпоредба е особено важно да се докаже по безспорен начин, че командировката е била свързана с обезпечаването на процеса на функциониране на предприятието по отношение на неговата обичайна дейност. Ето защо ако се установи от контролен орган, че отделна командировка не е била организирана с цел решаване на проблеми от неговата обичайна дейност, тогава отчетените във връзка с пътуването и престоя счетоводни разходи, няма да се признаят за данъчни цели и с тяхната сума ще се увеличи счетоводният финансов резултат, защото ще е налице данъчна постоянна разлика.

В този смисъл законодателят е преценил и постановил, че командировките на съдружниците и акционерите в качеството им на такива, не се признават за целите на данъчното облагане, и със сумите отчетени по този повод следва да се увеличи счетоводният финансов резултат, защото се счита, че е налице данъчна постоянна разлика.

Доколкото приложимостта на чл. 33 от ЗКПО има закономерна връзка и зависимост с разпоредбата, съдържаща се в чл. 13, т. 23 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица, трябва да се има предвид още, че според същата разпоредба не са облагаеми (б.а. за целите на Закона за данъците върху доходите на физическите лица), получените по извънтрудови правоотношения суми за пътни и квартирни пари, когато са за сметка на възложителя и са доказани документално по реда на действащото законодателство, както и дневните командировъчни пари, но не повече от двукратния размер (б.а. вече 40 лв.), определен за лицата по трудови правоотношения.

Разбираемо е, че когато дневните командировъчни пари, изплатени на лица по извънтрудови правоотношения с възложителя, превишават двукратния размер за лицата, намиращи се в трудови правоотношения, а тези размери са регламентирани в двете наредби за командировките, тогава с превишението над двукратния размер на дневните командировъчни пари, се увеличава данъчната основа, върху която се облагат тези лица, но с данък по реда на Закона за данъците върху доходите на физическите лица.

**Внимание!** По силата на § 68 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение и допълнение на ЗКПО - променената разпоредба на чл. 33 от същия закон, влиза в сила от 1 януари 2007 г.

А това означава, че променената разпоредба на чл. 33 води до нейната приложимост при преобразуване на счетоводния финансов резултат за данъчни цели през 2007 г, ако данъчно задължените лица отчитат счетоводни разходи за пътуване и престой на физически лица, когато пътуването и престоя не са свързани с дейността на командировашщото предприятие.

## **Нови моменти в глава осма “Данъчни временни разлики”**

Измененията и допълненията в тази глава от ЗКПО се отнасят за преобразуването на счетоводния финансов резултат с данъчните временни разлики, дефинирани в този закон, както и в съответствие с текстовете на СС 12 “Данъци от печалбата” и на другите приложими счетоводни стандарти. В конкретен план промените в тази глава от закона се отнасят за следните позиции:

### **1. промяна в текста на чл. 38, отнасящ се за данъчното третиране на провизиите за задължения.**

Вследствие на изменението в текста на чл. 38, неговото актуално съдържание изисква от данъчно задължените лица да имат, предвид че:

1.1. съгласно действащата разпоредби на ал. 1 разходите за провизии за задължения не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане. В същото време съгласно разпоредбата на ал. 2 от този член непризнатите разходи за провизии по ал. 1 се признават за данъчни цели в годината на погасяване на задължението, за което е призната провизията, но до размера на погасеното задължение.

1.2. по силата на изменената разпоредба на ал. 3 от чл. 38, нейното актуално съдържание гласи, че при определяне на данъчния финансов резултат **счетоводният финансов резултат се намалява със счетоводните приходи, съответно със сумата, с която са намалени счетоводните разходи, отчетени по повод призната провизия.**

Във връзка с практическата приложимост на горепосочената законова разпоредба, трябва да се изхожда от определението на понятието за **“Разходи за провизии за задължения”**, както е дефинирано в § 1, т. 19 от допълнителните разпоредби на ЗКПО, съгласно който това са отчетените разходи за провизии, които отговарят на критериите за признаване на провизия съгласно приложимите счетоводни стандарти, включително: очакваните превишения на общата сума на разходите над приходите и очакваните загуби по договори за строителство; доходите при и след напускане, доходите под формата на акции или дялове и други дългосрочни доходи на персонала.

Ето защо в тази връзка трябва да се има, предвид че съгласно правилата, установени във:

а) СС 37 “Провизии, условни задължения и условни активи”, по силата на който - провизия трябва да се признава, когато са изпълнени следните критерии: предприятието има текущо правно или конструктивно задължение (*б. а. както са дефинирани в същия счетоводен стандарт*) като резултат от минали събития към датата на изготвяне на баланса; има вероятност за

погасяване на задължението да бъде необходим паричен поток от ресурси, включващи икономически изгоди; може да бъде направена надеждна оценка на размера на задължението.

б) СС 11 “Договори за строителство”, съгласно който, когато има вероятност общата сума на разходите по договора да превишава общата сума на приходите по договора, очакваните загуби трябва да бъдат незабавно признати като други разходи за дейността.

В този контекст, сумата на подобна загуба се определя независимо от: това, дали работата по договора за строителство е започнала или не; етапа на изпълнение на дейността по договора, или сумата на очакваните повишения на печалбата от други договори, които не се третират като един договор за строителство.

в) СС 19 “Доходи на персонала”, според който **“Компенсации (доходи) под формата на акции или дялове от собствения капитал”** са онези доходи на персонала, които са:

- предоставени под формата на финансови инструменти, носещи дивиденди (или други доходи) и емитирани от предприятието (или от компанията майка), или

- суми, чиито размер зависи от бъдещата цена на финансовите инструменти, носещи дивиденди (или други доходи) и емитирани от предприятието (или от компанията майка).

#### **Пример:**

Предприятие е провизирало свое задължение, във връзка с което през 2007 г. са отчетени разходи за провизии в размер 36,360 лв. По този повод е увеличен счетоводният финансов резултат за същата година с 36,360 лв., защото е възникнала данъчна временна разлика.

През 2008 г. се погасява задължението на предприятието, при което се отписва признатата за данъчни цели провизия, но се сторнира част от разхода, отчетен във връзка с провизирането на задължението в размер 1,300 лв.

При тази ситуация през 2008 г. ще се намали счетоводният финансов резултат:

- с 35,060 лв. (36,360 – 1,300), защото това е сумата на признатата за данъчни цели провизия

- с 1,300 лв., защото това е сумата, с която са намалени разходите, отчетени по повод на признатата провизия.

Това е така, защото и в двата случая ще е налице обратно проявление на отчетената през предходната година данъчна временна разлика

## **2. промяна в чл. 39, отнасящ се за данъчното третиране на провизии, които не са включени в данъчната амортизируема стойност на данъчен амортизируем актив.**

След промяната в текста на чл. 39, неговата практическа приложимост изисква да се има предвид че съгласно действащата разпоредба на ал. 1 от същия член, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се намалява с погасените задължения, свързани с провизии, които не са включени в данъчната амортизируема стойност на данъчен амортизируем актив съгласно чл. 53, ал. 1 от ЗКПО.

В същата разпоредба е уточнено, че намалението на счетоводния финансов резултат по изречение първо се извършва в годината на погасяване на задължението.

И съгласно променената разпоредба на ал. 2 от същия член, **при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се намалява със счетоводните приходи, съответно със сумата, с която са намалени счетоводните разходи, отчетени по повод признатата провизия.**

#### **Пример:**

Предприятие провизира през 2007 г задължение по договор за изработка и доставка на специално оборудване, вследствие на което са отчетени разходи по повод провизирането в размер 18,950 лв.

При тази ситуация е увеличен счетоводният финансов резултат за 2007 г. със сумата 18,950 лв., защото е възникнала данъчна временна разлика.

През 2008 г. се погасява част от задължението към предприятието изпълнител на поръчката, във връзка с което се сторнира част от разходите за провизиране в размер 1,400 лв. Но разходите за провизиране на задължението не са калкулирани в данъчната амортизируема стойност на специалното оборудване.

При тази ситуация ще следва намаляване на счетоводният финансов резултат за 2008 г., със сумата на признатата за данъчни цели провизия – 17,550 лв. (18,950 – 1,400), както и със сумата, с която е намален счетоводният финансов резултат преди изготвянето на отчета за приходите и разходите – 1,400 лв. Това е така, защото ще е налице обратно проявление на вече отчетена през предходни периоди данъчна временна разлика.

#### **Внимание!**

1. по силата на текст, съдържащ се в § 55 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение и допълнение на ЗКПО, се изменя текста на § 30 от Преходните и заключителни разпоредби на закона, чието актуално съдържание гласи, че провизии, които са включени в амортизируемата му стойност съгласно отменения Закон за корпоративното подоходно облагане, се смятат за провизии, които не са включени в данъчната амортизируема стойност на актива съгласно чл. 53, ал. 1 от закона.

2. съгласно текста на § 68 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение и допълнение на ЗКПО - промяната в текста на § 30 от Преходните и заключителни разпоредби на закона, влизат в сила от 1 януари 2007 г.

**3. промени в чл. 41, отнасящ се за данъчното третиране на неизползваните отпуски.**

Вследствие на промяната, извършена в чл. 41, неговото актуално съдържание гласи, че:

3.1. по силата на текста, съдържащ се в ал. 1 от чл. 41 - **разходите по натрупващи се неизползвани (компенсируеми) отпуски към 31 декември на текущата година, както и разходите, свързани с тях, за задължително**

**обществено и здравно осигуряване, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане.**

3.2. съгласно разпоредбата на ал. 2 от чл. 41 - непризнатите разходи по натрупващи се неизползвани (компенсируеми) отпуски по ал. 1 от чл. 41 се признават за данъчни цели в годината, през която отпуските реално са изплатени на персонала, до размера на изплатените отпуски.

3.3. според разпоредбата на ал. 3 от чл. 41 - непризнатите разходи за задължително обществено и здравно осигуряване по ал. 1 от същия член се признават за данъчни цели в годината, през която съответните осигурителни вноски са внесени, до размера на внесените осигурителни вноски.

От формулировката на горепосочените текстове е видно, че тяхната практическа приложимост се обуславя най-вече от определението, дефинирано в СС 19 "Доходи на персонала", според което **"Компенсирuеми отпуски"** са обезщетения, предоставени на персонала за ползван, платен годишен отпуск, платен отпуск по болест и неработоспособност, по майчинство или бащинство, за участие като съдебен заседател, запас и други.

От счетоводния стандарт е видно също така, че според периода на получаване компенсируемите отпуски са:

а) краткосрочни, при които обезщетенията се очаква да възникнат в рамките на 12 месеца след края на периода, през който заетите лица са положили свързания с тези отпуски труд;

б) дългосрочни, при които обезщетенията се очаква да възникнат 12 месеца след края на периода, през който заетите лица са положили свързания с тези отпуски труд.

От формулировката на същите законови текстове става ясно, че непризнати разходи за задължително обществено и здравно осигуряване, отчетени по повод на неизползвани отпуски в годината, за която се полагат, и които са функция от отчетените компенсируеми разходи за самите отпуски, се признават в годината, когато са внесени. Това означава, че основанието за отразяване на обратното проявление на данъчната временна разлика, свързана с непризнатите през предходни години разходи за задължително обществено и здравно осигуряване е платежното нареждане (вносната бележка) за плащане на осигурителните вноски и счетоводната операция, отразяваща плащането към осигурителните фондове.

3.4. съгласно променената разпоредба на ал. 4 от чл. 41 – **при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се намалява със счетоводните приходи, съответно със сумата, с която са намалени счетоводните разходи, отчетени по повод на задължения по ал. 1 от същия член**

#### **Пример:**

Предприятие е начислило в края на 2007 г. разходи за неизползвани (компенсируеми) отпуски в размер 9,560 лв., в сумата, на които разходи са включени задължителните вноски за обществено и здравно осигуряване, дължими от работодателя.

При тази ситуация е увеличен счетоводният финансов резултат на работодателя за 2007 г. с 9,560 лв., защото е възникнала данъчна временна разлика.

През 2008 г. се изплащат компенсации за невъзможността да се ползват отпуските, полагащи се на работниците и служителите за предходната година, при което начислените задължения към персонала са редуцирани в посока на намаление в размер на 380 лв. При отписване на задълженията към персонала за неизползваните (компенсируеми) отпуски се сторнира част от тези задължения в размер на 380 лв.

При тази ситуация през 2008 г. ще се намали счетоводният финансов резултат, със: сумата на изплатените компенсации за неизползваните отпуски 9,180 лв. (9,560 – 380); сумата на намалените счетоводни разходи, отразени при отписването на задължението към работниците и служителите, неизползвали отпуските, полагащи се за 2007 г. Това действие ще се наложи, защото ще е налице обратно проявление на отчетената през предходната година данъчна временна разлика.

**3.5. по силата на новата разпоредба на ал. 5 от чл. 41 – текстът, съдържащ се в ал. 1 от същия член не се прилага за отпуски и осигуровки, свързани с тях, отчитането на които не води до намаляване на счетоводния финансов резултат за годината на счетоводното им отчитане.**

**3.6. съгласно новата разпоредба на ал. 6 от чл. 41 - не се признават за данъчни цели разходите, дължащи се на компенсируеми отпуски и осигуровки, свързани с тях, водещи до намаляване на счетоводния финансов резултат, в година различна от годината на счетоводното отчитане на отпуските и осигуровките, когато те не са платени към 31 декември на годината, в която е намален счетоводният финансов резултат. В тези случаи съответно се прилагат ал. 2 и 3 от чл. 41.**

**3.7. и според новата ал. 7 от чл. 41 - разпоредбите на ал. 1 – 6 не се прилагат за компенсируемите отпуски и осигуровки, свързани с тях, които съгласно счетоводното законодателство са капитализирани като част от стойността на данъчен амортизируем актив.**

В този смисъл за неприложимостта на разпоредбите, съдържащи се в ал. 1 – 6 от чл. 41, както е предвидено в текста на ал. 7 от същия член на закона, трябва да се има предвид определението на понятието за “Компенсации (доходи) под формата на акции или дялове от собственения капитал”, дефинирано в СС 19 “Доходи на персонала”, според който това са онези доходи на персонала, които са посочени по друг повод в настоящия коментар.

**4. промяна в чл. 42, отнасящ се за данъчното третиране на разходите, представляващи доходи на местни физически лица.**

След промяната в текста на този член от закона, неговото актуално съдържание насочва вниманието към следните законови разпоредби:

**4.1. разпоредба на ал.1 от чл. 42, съгласно който разходите на данъчно задължени лица, представляващи доходи на местни физически лица по Закона за данъците върху доходите на физическите лица, които не са**



**изплатени към 31 декември на текущата година, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане.**

В този контекст, като се изходи от характеристиките на данъчните временни разлики и отреденото им от закона участие при формиране на данъчния финансов резултат, се разбира, че когато са отчетни разходи за възнаграждения на персонала, представляващи доходи по смисъла на ЗДДФЛ, със сумата на тези разходи се увеличава счетоводният финансов резултат в годината на начисляването им съгласно счетоводното законодателство, защото възниква данъчна временна разлика.

**4.2. разпоредба, съдържаща се в ал. 2 от чл.42, по силата на която текстът на ал. 1 от чл. 42 не се прилага за разходите, представляващи:**

4.2.1. основно или допълнително трудово възнаграждение, определено с нормативен акт;

4.2.2. доходи на еднолични търговци.

При това съдържание на разпоредбите, формулирани в ал. 1 и 2 на чл. 42 е необходимо да се внимава, защото в процеса на тяхната приложимост са възможни заблуди и свързаните с тях грешки. Очевидно е, че финансовият резултат не следва да се увеличава с отчетените разходи за основно или допълнително трудово възнаграждение, определено с нормативен акт. А това означава, че разпоредбата, съдържаща се в ал. 1 на чл. 42 се прилага само по отношение на разходите за трудови възнаграждения, възникващи на друго основание, а не въз основа на нормативен акт, каквито обикновено са допълнителните възнаграждения под формата на премии и добавки към възнагражденията, които най-често произтичат от вътрешни правила за организация на работната заплата в предприятието.

Пак в тази връзка е необходимо да се обърне внимание на обстоятелството, че предприятията начисляват разходите за възнаграждения въз основа на принципа за текущото начисляване, вследствие на което тези разходи участват в счетоводния финансов резултат за текущата година и намират отражение в корпоративното подоходно облагане за периода.

В същото време в ЗДДФЛ е възприет друг принцип, отличаващ се от счетоводния принцип за текущото начисляване на дохода на работниците и служителите, т.е. основанието за данъчно облагане на дохода на физическото лице е свързано не с текущото начисляване на дохода, а с фактът, свързан със самото изплащане на възнаграждението.

Ето защо начислените разходи за премиални и други допълнителни възнаграждения на персонала, които не произтичат от нормативен акт и са включени в стойността на счетоводния финансов резултат, за данъчни цели по реда на ЗКПО тези разходи не се признават в годината на тяхното счетоводно отчитане, поради което с тях се увеличава счетоводният финансов резултат. Тези разходи ще се признаят за данъчни цели в годината на изплащането на доходите, от което ще произтече последващото намаляване на счетоводният финансов резултат, защото тогава ще възникне обратното проявление на отчетената преди това данъчна временна разлика.

Горепосоченото се потвърждава от текста, съдържащ се в ал. 3 от чл. 42, съгласно който **непризнатите разходи по ал. 1 от същия член се признават за данъчни цели в годината, през която доходът е изплатен, до размера на изплатения доход.**

**Пример:**

Предприятие е начислило в края на 2007 г. допълнителни премиални възнаграждения на персонала в размер 22,660 лв., без следващите се задължителните обществени и здравни осигуровки за сметка на работодателя.

При тази ситуация е увеличен счетоводният финансов резултат за 2007 г. със същата сума 22,660 лв., защото е възникнала данъчна временна разлика.

Приема се, че в самото начало на януари 2008 г. се изплаща част от начисленото през предходната година допълнително премиално възнаграждение в размер на 21,330 лв., а останалата част в размер 1,330 лв. е сторнирана.

При тази ситуация ще последва намаляване на счетоводният финансов резултат, защото ще е налице обратно проявление на отчетената през предходната година данъчна временна разлика. В конкретния случай намалението на счетоводният финансов резултат ще бъде с размера на изплатеното възнаграждение, т.е. с 21,330 лв., както и с 1,330 лв., сумата, с която са намалени счетоводните разходи във връзка с тези операции.

**4.3. изменената разпоредба на ал. 4 от чл. 42, съгласно която при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се намалява със счетоводните приходи, съответно със сумата, с която са намалени счетоводните разходи, отчетени по повод на задължения за неизплатени доходи по ал. 1 от същия член.**

**4.4. нова разпоредба на ал. 5 от чл. 42, според която разходите за задължителни осигурителни вноски, свързани с непризнатите разходи по ал. 1 от същия член, не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане, когато задължителните осигурителни вноски не са внесени към 31 декември на текущата година.**

**Пример:**

Предприятието от горния пример е начислило през 2007 г. освен допълнителните премиални възнаграждения в размер 22,660 лв., и следващите се по закон задължителни обществени и здравни осигурителни вноски за сметка на работодателя в размер 6,798 лв. (22,660 x 30/100).

При тази ситуация е увеличен счетоводният финансов резултат с 6,798 лв., както и с 22,660 лв., защото възниква данъчна временна разлика.

Ако се приеме, че в началото на януари са изплатени премиалните възнаграждения в размер 22,660 лв. и едновременно с това са внесени следващите се осигурителни вноски в размер 6,798 лв., с тяхната сума се намалява счетоводният финансов резултат за 2008 г., защото ще е налице обратно проявление на отчетената през предходната година данъчна временна разлика.

Като вариант на примера, посочен по-горе може да се приеме, че в началото на януари са изплатени 21,480 лв. премиални възнаграждения, като от общата начислена сума са сторнирани 1,180 лв. Във връзка с тази операция,

върху сторнираната част от начислените премиални възнаграждения на пресонала за 2007 г. в размер на 1,180 лв. ще се сторнира и припадащата се част от начислените обществени и здравни осигурителни вноски в размер 354.00 лв. (1,180 x 30/100).

При тази ситуация ще последва намаляване на счетоводният финансов резултат за 2008 г. със сумата на изплатените премиални възнаграждения 21,480 лв., със сумата на внесените осигурителни вноски 6,444 лв. (6,798 – 354.00), както и със сумата на счетоводните разходи, с които е намален финансовия резултат 354.00 лв.

Горният пример илюстрира и практическата приложимост на новата ал. 6 от чл. 42, съгласно която **непризнатите разходи по ал. 5 от същия член се признават за данъчни цели в годината, през която съответните задължителни осигурителни вноски са внесени, но до размера на внесените осигурителни вноски.**

В същата разпоредба е уточнено, че при определяне на данъчния финансов резултат **счетоводният финансов резултат се намалява със счетоводните приходи, съответно със сумата, с която са намалени счетоводните разходи, отчетени по повод на задължения по ал. 5 от същия член.**

4.5. нова разпоредба на ал. 7 от чл. 42, съгласно която **разпоредбите на ал. 1 и 5 от същия член не се прилагат за доходи и задължителни осигурителни вноски, свързани с тях, отчитането на които не води до намаляване на счетоводния финансов резултат за годината на счетоводното им отчитане.**

4.6. нова разпоредба на ал. 8 от чл. 42, според която **не се признават за данъчни цели разходите, дължащи се на доходи и задължителни осигурителни вноски по ал. 1 и 5 от същия член, водещи до намаляване на счетоводния финансов резултат, в година различна от годината на счетоводното отчитане на доходите и осигуровките, когато те не са платени към 31 декември на годината, в която е намален счетоводния финансов резултат.**

В разпоредбата е пояснено, че в такива случаи се прилагат текстовете на ал. 3 и 6 от чл. 42.

#### **Пример:**

Търговско дружество начислява в края на 2008 г. разходи за коледни добавки към възнагражденията на персонала в размер на 15,580 лв и следващите се пенсионни и здравни осигуровки в размер 4,674 лв. (15,580 x 30/100), които са за сметка на работодателя. Поради технически причини коледните добавки се изплащат на 5 януари 2009 г.

При тази ситуация ще последва увеличаване на счетоводния финансов резултат за 2008 г. въз основа на чл. 42, ал. 8 от закона със сумата 20,254 лв. (15,580 + 4,674), защото по този повод ще възникне данъчна временна разлика.

4.7. нова разпоредба на ал. 9 от чл. 42, по силата, на която **текстовете на ал. 1 – 8 не се прилагат за доходите и осигурителните вноски, свързани**

с тях, които съгласно счетоводното законодателство са капитализирани като част от стойността на данъчен амортизируем актив.

**5. промяна в разпоредбата на чл. 43, отнасящ се за регулиране на слабата капитализация.**

Вследствие на промяната, извършена в тази законова разпоредба, нейното актуално съдържание придобива следния вид:

**5.1. не се признават за данъчни цели в годината на отчитането им разходите за лихви в размер, определен за текущата година по познатата вече формула:**

$$\text{НРЛ} = \text{РЛ} - \text{ПЛ} - 0,75 \times \text{ФРПЛ},$$

**където:**

- НРЛ са непризнатите разходи за лихви;
- РЛ са разходите за лихви, определени по реда на ал. 3 от чл. 43;
- ПЛ е общият размер на приходите от лихви;
- ФРПЛ е счетоводният финансов резултат преди всички разходи и приходи от лихви.

**5.2. непризнатите по ал. 1 от чл. 43 разходи за лихви се признават за данъчни цели през следващите 5 години до изчерпването им в размер, определен за текущата година по следната формула:**

$$\text{ПРЛ} = 0,75 \times \text{ФРПЛ} + \text{ПЛ} - \text{РЛ},$$

**където:**

- ПРЛ са признатите разходи за лихви;
- ФРПЛ е счетоводният финансов резултат преди всички разходи и приходи от лихви;
- ПЛ е общият размер на приходите от лихви;
- РЛ са разходите за лихви.

**5.3. съгласно променената разпоредба на ал. 3 от чл. 43 разходите за лихви включват всички финансови (лихвени) разходи, отчетени по финансиране с привлечен капитал. В разходите за лихви не се включват разходите за:**

5.3.1. лихви по финансов лизинг и банков кредит, освен когато страните по сделката са свързани лица или лизингът, съответно кредитът, е гарантиран или обезпечен от или е отпуснат по нареждане на свързано лице.

Практическата приложимост на тази част от разпоредбата на ал. 3 от чл. 43 налага да се да се вземат под внимание определенията, дефинирани в СС 24 "Оповестяване на свързани лица", според които:

а) "Свързани лица" – лицата са свързани, когато едното е в състояние да контролира другото или да упражнява върху него значително влияние при вземането на решения от финансово-стопански характер. Те могат да бъдат юридически и физически лица.

б) **“Сделки между свързани лица”** – прехвърляне на активи и/или на пасиви между свързани лица, без да е задължително прилагането на характерната за сделката справедлива цена.

5.3.2. наказателни лихви за закъснели плащания и неустойки;

5.3.3. лихви, непризнати за данъчни цели на друго основание в закона;

5.3.4. **лихви и други разходи по заеми, които съгласно счетоводното законодателство са капитализирани като част от стойността на актив.**

По отношение на реда за регулиране на слабата капитализация в частта на променените разпоредби и тяхното влияние във формирането на данъчния финансов резултат е необходимо да се уточни само, че останалите разпоредби на чл. 43, ал. 4, 5, 6 и 7 се прилагат съгласно действащите и през предходната година текстове.

## **Нови моменти в глава девета “Суми, участващи при определяне на данъчния финансов резултат”**

Измененията и допълненията в тази глава от закона се отнасят за реда за преобразуване на счетоводния финансов резултат със суми, предвидени в разпоредби на този закон, както следва:

**1. действаща разпоредба на чл. 44, отнасящ се за данъчната трактовка на операциите, свързани с разпореждане с акции и търгуеми права на акции и дялове на колективни инвестиционни схеми, извършвани на регулиран български пазар на ценни книжа.**

Разпоредбата, съдържаща се в този член на закона е обект на внимание в настоящия коментар, доколкото нейната приложимост се обуславя от допълнителните разпоредби на ЗКПО, а с промяна в текста на § 1 т. 22 от същите разпоредби е извършено изменение в понятииния апарат, обслужващ основната законова разпоредба, което е необходимо да се има предвид от счетоводните практики на данъчно задължените лица, които притежават и оперират с акции и търгуеми права с акции и дялове на колективни инвестиционни схеми.

За припомняне, по силата на чл. 44, **когато разпореждането с акции и търгуеми права на акции на публични дружества, акции и дялове на колективни инвестиционни схеми се извършва на регулиран български пазар на ценни книжа, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се коригира, както следва:**

1.1. намалява се с печалбата, определена като положителна разлика между продажната цена и документално доказаната цена на придобиване на тези ценни книжа, и

1.2. се увеличава със загубата, определена като отрицателна разлика между продажната цена и документално доказаната цена на придобиване на тези ценни книжа.

В този смисъл трябва да се припомни на счетоводните практики, че:

а) съгласно действащото определение на Закона за публичното предлагане на ценни книжа **“Колективна инвестиционна схема”** е

предприятие, организирано като инвестиционно дружество, фонд от договорен тип или дялов тръст, което инвестира в ценни книжа и инструменти на паричния пазар по смисъла на чл.164б, както и в други ликвидни финансови активи по чл.195 парични средства, набирани чрез предлагане на дялове, и което действа на принципа на разпределение на риска и по искане на акционерите, съответно на притежателите на дялове, изкупува обратно своите акции или дялове по цена, основаваща се на нетгната стойност на активите.

б) съгласно актуализирания текст на § 1, т. 22 от допълнителните разпоредби на ЗКПО **"Документално доказана цена на придобиване на ценни книжа или дялове"** е цената на придобиване на съответните ценни книжа или дялове, която лицето е доказало документално по реда, определен в съответните нормативни актове. Когато ценни книжа или дяловете от един вид, издадени от едно лице, са придобити на различни цени и впоследствие се продава част от ценните книжа или дяловете, като не може да бъде доказано кои от тях се продават, цената на придобиване на продадените ценни книжа или дялове е средно претеглената цена, определена въз основа на цената на придобиване на държаните ценни книжа или дялове към момента на продажбата.

В допълнителната разпоредба е постановено още, че изречение второ от нея се прилага във всички случаи на разпоредителни действия с ценни книжа или дялове.

## **2. промяна в чл. 45, отнасящ се за данъчната трактовка на резерв от последващи оценки на активи, които не са данъчни амортизируеми активи.**

В този аспект трябва да се има, предвид че вследствие на допълнението в разпоредбата на чл. 45 от закона, при определяне на данъчния финансов резултат **счетоводният финансов резултат се увеличава със стойността на отписания резерв от последваща оценка (преоценъчен резерв) при отписване на активи, които не са данъчни амортизируеми активи, когато при отписването на резерва не е отчетен счетоводен приход или разход.**

В действащата разпоредбата е уточнено също така, че увеличението се извършва в годината на отписване на актива, а когато земя се трансформира в инвестиционен имот, увеличението се извършва в годината на отписване на инвестиционния имот.

И след тази промяна в текста на чл. 45, нейната приложимост се обуславя от указанията, формулирани в СС 16 "Дълготрайни материални активи", в който са дефинирани двата възможни подхода, използването (предпочитанието) на единия, от които е по избор на данъчно задължените лица. За припомняне, на лицата, избрали **"Допустимия алтернативен подход"** за счетоводно отрязване на ефектите от преоценката на дълготрайни материални активи, че след първоначалното признаване като актив всеки отделен дълготраен материален актив трябва да се отчита по преоценена стойност към датата на преоценката, намалена с начислените амортизации, и последвалата натрупана загуба от обезценка.

В този контекст трябва да се има предвид че съгласно указанията на същия счетоводен стандарт, при увеличение на балансовата стойност на дълготраен материален актив в резултат на преоценка увеличението се отразява като резерв от последващи оценки. И когато текущото увеличение от преоценката се предхожда от предишно намаление от преоценка на същия актив, което е било признато за разход, текущото увеличение от преоценката се признава за приход в размер на предишното намаление. В същото време, при намаление на балансовата стойност на дълготраен материален актив в резултат на преоценка намалението се признава за разход. И когато текущото намаление от преоценка се предхожда от предишно увеличение, което е било отразено като резерв от последващи оценки, с намалението от преоценката се коригира резервът, доколкото намалението не надвишава сумата, посочена в статия "Резерв от последващи оценки". И на финала, при отписването на отделен дълготраен материален актив, се отписва и натрупаният от неговите преоценки преоценъчен резерв (резерв от последващи оценки).

И още нещо, което трябва да се има предвид при прилагането на промененият текст на чл. 45 от ЗКПО е обстоятелството, че неговата практическа приложимост обхваща ефектите от операциите, свързани с отписване на дълготрайни материални активи, които не са данъчни амортизируеми активи.

В тази връзка трябва да се има предвид че определението за "**Неамортизируеми активи**" се съдържа в текстове на СС 4 "Отчитане на амортизацията", а според него това са: природните ресурси (земи и терени, води и водоеми, ефир и други, като: гори, пасища, ливади и т.н.); активи с обществена значимост (паметници на културата и произведения на изкуството); музейни експонати (продукти от развитието на човешкото общество и продукти на природата), и други подобни, изброени в посоченият счетоводен стандарт.

### **3. промяна в чл. 46, отнасящ се за данъчното третиране на задължения.**

Измененията и допълненията в разпоредбата на този член от закона се отнасят за:

3.1. прецизиране на текста, съдържащ се в ал. 1 от чл. 46, вследствие на което неговото актуално съдържание вече гласи, че **при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се увеличава със сумата на задълженията на данъчно задълженото лице, като увеличението се извършва в годината, в която настъпи едно от следните обстоятелства:**

3.1.1. задълженията са погасени по давност, но не повече от 5 години от момента, в който задължението е станало изискуемо;

3.1.2. производството по несъстоятелност на данъчно задълженото лице е прекратено с утвърден оздравителен план, в който се предвижда непълно удовлетворяване на кредиторите.

В текста е уточнено, че увеличението се извършва с размера на намалението на задължението, т.е. с погасената част от същото задължение.

3.1.3. с влязло в сила съдебно решение е постановено, че задължението или част от него е недължимо;

3.1.4. кредиторът се е отказал от вземането си по съдебен ред или го е опростил; увеличението се извършва с размера на опростената сума;

3.1.5. преди изтичане на давностния срок задълженията са погасени по силата на закон;

3.1.6. данъчно задълженото лице е подало молба за заличаване.

Във връзка с промяната в текста на чл. 46, ал. 1 се преодоляват в известна степен безсмислиците, напластени от “законотворците” в неговата първоначална формулировка.

И все пак при прилагането на променената разпоредба на чл. 46, трябва да се имат предвид следните особености:

- съществува еднопосочност в приложимостта на разпоредбата на чл. 46 и разпоредбите, формулирани в чл. 38 на този закон, отнасящ се за данъчно третиране на операции, свързани с разходите за провизии за задължения на предприятията, но те не бива да се смесват или заместват. При провизирането на задължения данъчните временни разлики възникват и се отразяват, когато се отчитат разходи за провизиране на задължения, а обратното им проявление се свързва с погасяването на провизираните задължения.

- разпоредбата на чл. 46 се отнася не само за провизираните задължения на предприятията, а за всички задължения, които са отразени и фигурират в счетоводния баланс към датата на настъпване на някое от обстоятелствата, посочени в разпоредбата на ал. 1 от същия член. Това означава, че данъчна разлика възниква при наличието на едно от посочените обстоятелства, което показва, че тази разлика се вписва в характеристиките на данъчните постоянни разлики, дефинирани в ЗКПО.

3.2. след промяна в текста на ал. 2 от чл. 46 неговото актуално съдържание постановява, че **разпоредбата на ал. 1 от същия член не се прилага, когато в годината на настъпване на обстоятелство по същата ал. 1 задължението е погасено или са отчетени счетоводни приходи в резултат на отписване на задължението.**

Това означава, че счетоводният финансов резултат не следва да се увеличава по реда на ал. 1 от чл. 46, когато задължението е било погасено в годината на настъпване на обстоятелство, предвидено в същата алинея, като тук става дума за реално погасяване на задължението, а не поради давност. Разбираемо е също така, че финансовият резултат не бива да се увеличава и когато в годината на настъпване на някое от обстоятелствата, предвидени в текста на ал. 1 от чл. 46 са отчетени приходи в резултат на отписване на задължението на предприятието.

3.3. съгласно текста на новата ал. 3 от чл. 46, **когато разпоредбата на ал. 1 от същия член е приложена през предходна година, при определяне на данъчния финансов резултат за текущата година счетоводният финансов резултат се намалява със:**

3.3.1. сумата на погасеното задължение, когато то е погасено през текущата година чрез плащане или прихващане;

3.3.2. отчетените счетоводни приходи през текущата година в резултат на отписване на задължението.



От съдържанието на новата ал. 3 от чл. 46 се вижда, че е предвидена и различна данъчна трактовка на операциите, отразяващи настъпването на някое от обстоятелствата, посочени в ал. 1 на този член, но тук става дума за преходност на тези взаимосвързани операции и тяхното продължение в рамките на следващата година. При подобни ситуации се извършва известна компенсация чрез намаляване на счетоводният финансов резултат на предприятието през текущата година, когато през предходната година е извършено увеличение на счетоводният финансов резултат за данъчни цели.

Разбираемо е, защо в новосъздадената ал. 4 от чл. 46 е постановено, че намалението по изречение първо е до размера на увеличението по ал. 1 от чл. 46 през предходните години за съответното задължение. Пак в този смисъл е разбираемо, че според новосъздадената ал. 5 от чл. 46 разпоредбите на ал. 1 – 4 от същия член не се прилагат от финансовите институции.

**4. промяна в чл. 47 от ЗКПО, отнасящ се за данъчно третиране на приспаднат данъчен кредит за налични активи при регистрацията или повторна регистрацията по Закона за данък върху добавената стойност, която промяна се отнася за:**

**4.1. допълнение в разпоредбата на ал. 1 от чл. 47, съгласно което при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се увеличава със сумата на приспадания от данъчно задълженото лице данъчен кредит за наличните активи към датата на регистрацията или повторната регистрацията по Закона за данък върху добавената стойност, когато не са отчетени счетоводни приходи по повод приспадания данъчен кредит.**

Видно е, че с това допълнение в текста на ал. 1 от чл. 47 на ЗКПО в значителна степен е променена данъчната трактовка на операциите, свързани с приспаднат от данъчно задълженото лице данъчен кредит за наличните активи към датата на регистрацията на предприятието по реда на Закона за ДДС.

Новото в допълнената разпоредба на ЗКПО е, че е избягнато безусловното увеличаване на счетоводният финансов резултат със сумата на приспадания данъчен кредит, свързан с наличните активи към момента на регистрацията по Закона за ДДС. При новата редакция на разпоредбата увеличението на счетоводният резултат се извършва, само ако няма отчетени приходи, произтичащи от приспадането на данъчния кредит по смисъла и за целите на Закона за ДДС.

В същото време допълнението в текста на ал. 1 от чл. 47 на ЗКПО е наложило отмяна на действащата преди това разпоредба на ал. 2 от същия член на този закон.

**4.2. според текста на новата ал. 3 от чл. 47 на ЗКПО разпоредбата на ал. 1 от същия член на закона не се прилага, когато:**

**4.2.1. данъкът върху добавената стойност не е включен в историческата цена на актива, или**

**4.2.2. активът не е данъчен амортизируем актив и същият е отписан в годината на регистрацията или повторната регистрацията по Закона за данък върху добавената стойност.**

Особеното, което трябва да се има предвид по повод прилагането на ал. 3 от чл. 47 на ЗКПО е свързано с две условия, за данъчната трактовка на които трябва да се вземат под внимание:

а) указанията, съдържащи се в чл. 13 от Закона за счетоводството, съгласно който активите, собственият капитал, пасивите, приходите и разходите се оценяват и записват при тяхното придобиване или възникване по историческата им цена или друга цена, в съответствие с приложимите счетоводни стандарти. В същата разпоредба е уточнено, че историческата цена е цената на придобиване, себестойността или справедливата цена.

б) указанията, формулирани в СС 16 “Дълготрайни материални активи” според т. 4 от който първоначално всеки дълготраен материален актив се оценява по цена на придобиване, която включва покупната цена (включително митата и невъзстановените данъци) и всички преки разходи.

в) указанията, съдържащи се в СС 4 “Отчитане на амортизациите”, където са посочени активите, които не се считат за амортизируеми активи. За припомняне, те са изброени в коментара към приложимостта на чл. 45 от ЗКПО.

4.3. според текста на новата ал. 4 от чл. 47 на ЗКПО, когато се отпише актив, който не е данъчен амортизируем актив и за който е приложена ал. 1 от същия член на този закон в предходна година, при определяне на данъчния финансов резултат за текущата година счетоводният финансов резултат се намалява със сумата на приспаднатия данъчен кредит за съответния актив, с която е увеличен счетоводният финансов резултат по реда на ал. 1 от чл. 47 на ЗКПО.

#### **Пример:**

Предприятие се регистрира през 2007 г. по реда на Закона за ДДС, като в момента на регистрацията има наличност от произведения на изкуството (картини) на обща стойност 110,500 лв. (в цената на придобиване е включен данъка върху добавената стойност). Във връзка с регистрацията си данъчно задълженото лице приспада данъчен кредит в размер 18,416 лв.  $[(110,500 \times 20) : 120]$ , вследствие на което е увеличен счетоводният финансов резултат за 2007 г. със сумата на приспаднатия данъчен кредит. Това е така, защото през 2007 г. е възникнала и отразена данъчна временна разлика.

Приема се, че през 2008 г. предприятието ще бъде принудено да продаде колекцията си от картини, за да преодолее възникнали финансови затруднения. При тази ситуация предприятието ще придобие правото да намали счетоводният си финансов резултат, но със сума не по-голяма от 18,416 лв., защото ще е налице обратното проявление на отчетената през предходната година данъчна временна разлика.