



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

Изх. № УК-2

София, 03.05. 2006 г.

УКАЗАНИЕ

за практическото приложение на чл.60, ал.1 и ал.2, чл.61г и чл.61 д от Закона за корпоративното подоходно облагане, в сила за 2005 г. и 2006 г.

Настоящото указание се разработва предвид правомощията на Министъра на финансите, определени по реда на чл.10, ал.5 от Закона за Националната агенция за приходите (НАП) да дава указания за единното прилагане на данъчното законодателство, които са задължителни за органите на НАП, в рамките на функциите и правомощията на агенцията и чл.5б, ал.1 от Закона за счетоводството (ЗСч), да предприема мерки за развитието и усъвършенстването на счетоводството.

Целта на настоящото указание е да даде методологически насоки за практическото приложение на чл. 60, ал.1 и ал.2, чл.61г и чл.61д от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), съгласно приложимия материален данъчен закон за 2005 г. и 2006 г., както и за счетоводното третиране на преотстъпения корпоративен данък .

С промените в ЗКПО през 2004 г., в сила от 1 януари 2005 г. са направени значителни изменения в нормативната уредба, свързани с условията за намаляване и/или преотстъпване на корпоративен данък, с оглед привеждането им в съответствие с изискванията на Закона за държавните помощи (ЗДП) и правилника за неговото прилагане (ППЗДП). Под понятието "държавна помощ" следва се разбира смисълът вложен в чл.1, ал.3 от ЗДП, а именно това е всяка помощ, предоставена от държавата или общината, или за сметка на държавни или общински ресурси, пряко или чрез други лица, под каквато и да е форма, която нарушава или застрашава свободната конкуренция чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия, производството или търговията на определени стоки, или предоставянето на определени услуги. Следователно данъчните преференции, предоставени по реда на чл.60, чл.61г и чл.61д от ЗКПО се третират като „държавна помощ”. Предвид на това са създадени нови законови регламенти, които дават възможност ползването на тези данъчни облекчения (държавни помощи) да се осъществява при спазване на определените в материалния данъчен закон условия.

При инвестирането на преотстъпения корпоративен данък за 2004 г. по реда на чл.61д, трябва да се спазват **само** условията на чл.61д, ал.2, **действащ през 2004 г.**, т.е промените в ЗКПО през 2005 г. не се отнасят до инвестирането на посочения данък.

Когато са налице основания за преотстъпване/намаляване на корпоративен данък по няколко различни режими на преотстъпване и/или намаляване (Глава Десета от ЗКПО), то данъчно задълженото лице (ДЗЛ) може да приложи тези режими кумулативно, като индивидуално има право да избере последователността на прилагането им. Така например, нормите на чл.60 и чл.61д се прилагат независимо една от друга. С други думи, ако едно лице отговаря на условията за ползване на намаление, съответно преотстъпване на данъка, това лице може

да приложи и двата режима, като задължително определя в годишната данъчна декларация поредността на тяхното прилагане.

Обръщаме внимание на обстоятелството, че в случаите когато ДЗЛ вече е получило държавни помощи, за които има разрешение от Комисията за защита на конкуренцията (КЗК), чиито общ размер надхвърля прага от 200 000 лева, фиксиран в чл.1, ал.6 от ЗДП и същото не е получавало други минимални помощи през последните три години, получаването на нова държавна помощ в същия този тригодишен период, чийто размер е под прага от 200 000 лева, следва да бъде определена като минимална (*de minimis*). С други думи лицето натрупва разрешените държавни помощи, по смисъла на чл.1, ал.3 от ЗДП, с други разрешени помощи, и отделно от това кумулира размера на получените, през последните три години минимални помощи, по реда на чл.1, ал.6 от ЗДП, вписани в регистъра на минималните помощи към Министерство на финансите. Следва да бъде направен извода, че установения в чл.1, ал.6 от ЗДП праг се отнася единствено до натрупване на минимални помощи в рамките на определен тригодишен период, а не до кумулиране на минимални помощи с държавни помощи, които са нотифицирани и оценени от КЗК по реда на ЗДП.

Съгласно чл.61е, ал.4 намалението по чл. 60, ал. 1 или преотстъпването по чл. 61г и 61д е валидно, в случаите, когато общата сума на получените минимални помощи (без намалението или преотстъпването, за които са приложени чл. 61е, ал. 1 или чл. 61ж) през последните три данъчни години, включително текущата, не превишава 200 000 лв. Само в този случай лицето не следва да изпълнява условията на чл.61е, ал.1.

Пример за илюстриране на механизма за коректно установяване на размера на минималната помощ, в рамките на законово определения тригодишен срок :

Допускания: ДЗЛ желае да се ползва от правото си на преотстъпване по чл.61д от ЗКПО за 2005 г. и 2006 г., като същото е определило размера на преотстъпените корпоративни данъци и други минимални помощи през последните три данъчни години, включително текущата както следва:

- За 2006 г. – 60 000 лв.
- За 2005 г. – 100 000 лв.
- За 2004 г. – 120 000 лв.
- За 2003 г. – 50 000 лв.

Размерът на минималната помощ, в рамките на законово определения тригодишен срок се определя по следния начин:

За да се ползва от 100 на сто преотстъпване на корпоративния данък за 2005 г., съгласно реда на чл.61д, освен условията на тази разпоредба, лицето следва да отговаря и на чл.61е, ал.1, както и да прилага чл.51а от ЗКПО. Това е така защото за 2005 г. ДЗЛ надхвърля прага от 200 000 лева, тъй като за последните три данъчни години, включително 2005 г. е получило минимални помощи в общ размер на 270 000 лв. В този случай през 2005 г. за ДЗЛ следва да се прилагат правилата на държавна помощ за регионално развитие. Също така с оглед прилагането на чл.61з от ЗКПО, размера на първоначалната инвестиция трябва да бъде поне 200 000 лв., за да бъде спазен тавана на интензитета на регионалната помощ, приложим за цялата територия на страната, съгласно Приложение 1 към чл.61ж и чл.61з.

В конкретния пример за текущата 2006 г. когато се изчислява размера на минималната помощ в рамките на предходните три данъчни години, включително текущата, не се вземат предвид преотстъпените средства за 2003 г. (50 000 лв.), поради наличието на нов три годишен период и 2005 г. (100 000 лв.), поради действието на чл.61е, ал.4 на закона. Следователно размерът на минималната помощ ще се определи само от размера на преотстъпените средства за 2004 г. и 2006 г. В този случай за 2006 г. размерът на

минималните помощи се определя на 180 000 лв., при което лицето не следва да отговаря на условията по чл.61е, ал.1 от закона, а така също не прилага и чл.51а от закона. Следователно ДЗЛ следва да изпълнява само изискванията на чл.61д, а именно в конкретната хипотеза е необходимо да инвестира преотстъпения корпоративен данък за 2006 г., в размер на 60 000 лв., съгласно изискванията на чл.61д, ал.2 от материалния данъчен закон

Ако през 2005 г. и 2006 г. ДЗЛ е получило и други минимални помощи, съгласно чл.1, ал.6 от ЗДП и вписани в регистъра на минималните помощи, те също следва да се вземат предвид при кумулиране на размера на минималната помощ.

I. Обхват на лицата, които не могат да прилагат разпоредбите на чл.60, ал.1, чл.61г и чл.61д от ЗКПО

1. **Едноличните търговци не могат** да се възползват от тези данъчни преференции, тъй като те формират облагаемия си доход по реда на Глава втора на ЗКПО, но са данъчно задължени лица по Закона за облагане доходите на физическите лица (ЗОДФЛ).
2. Съгласно чл.61е, ал.3 от ЗКПО, разпоредбите на чл. 60, ал. 1, чл. 61г и 61д от закона през 2005 г. и 2006 г. не могат да се прилагат от лица, за които е изпълнено едно от следните условия:
 - извършват дейност в отраслите въгледобив, стоманодобив, автомобилостроене, корабостроене и производство на синтетични влакна. Когато тези лица имат и други дейности, освен посочените, за тях е допустимо да прилагат чл. 60, ал. 1, чл. 61г и 61д през 2005 г. и 2006 г. В тези случаи лицата следва да осигурят подходяща аналитична отчетност за размера на корпоративния данък, дължим само в резултат на другата дейност.
 - са в производство по несъстоятелност, ликвидация или в производство по оздравяване;
 - се определят като предприятия в затруднение. Такива са предприятията, за които са налице едновременно следните критерии:
 - в случаите на дружество с ограничена отговорност или акционерно дружество, когато регистрираният му капитал намалее с повече от 50 на сто, като повече от 25 на сто е през последните 12 месеца;
 - за всички останали дружества, когато собственият им капитал намалее с повече от 50 на сто, като повече от 25 на сто е през последните 12 месеца;
 - или са налице условията на Търговския закон или на законодателството по място на регистрация за откриване на процедура по несъстоятелност.

II. Обхват на лицата, които могат да намаляват и/или преотстъпват корпоративен данък по реда на чл.60, ал.1, чл.61г, чл.61д, чл.61е, чл.61ж и чл.61з от ЗКПО:

От намалението по чл.60, ал.1 и преотстъпването по чл.61г и чл.61д на корпоративен данък могат да се възползват данъчно задължени лица по ЗКПО, в т.ч. чуждестранни лица осъществяващи дейност чрез място на стопанска дейност на територията на страната, които формират облагаема печалба по реда на Глава втора от същия закон. Лицата, заети в дейностите **земеделие и рибовъдство** също **могат** да прилагат режима на намаляване и/или преотстъпване на корпоративен данък за 2005 г. и 2006 г.

От гледна точка на ЗКПО, във връзка със ЗДП и ППЗДП, в обхвата на настоящото указание са включени следните възможни случаи:

1. Общата сума на получените минимални помощи през последните три данъчни години, включително текущата, не превишава 200 000 лева.

Когато размера на минималните помощи (в т.ч. преотстъпването/намалението на данък) е до 200 000 лева за последните три години, тогава **чл.61е, ал.1 от ЗКПО** не се прилага. В тази сума се включват всички предоставени минимални помощи за отделно предприятие, за период от три години, независимо от формата или източника на помощта, с изключение на помощите за експортно ориентирани дейности, в областта на транспорта и корабостроенето и за продукти, обхванати от Протокол № 2 за изделията, третирани от Договора за Европейското обединение за въглища и стомана.

В тези случаи тригодишния срок на натрупване на минимални помощи се изследва ретроспективно. За 2005 г. следва да се вземат под внимание получените минимални помощи през 2003 г., 2004 г. и 2005 г. и по аналогичен начин за 2006 г., получените минимални помощи през 2004 г., 2005 г. и 2006 г.

Следва да се има предвид, че тук не се включва преотстъпления или намален данък, за който вече е приложен чл.61е или чл.61ж.

Важно е да се отбележи, че разпоредбата на чл.51а от ЗКПО **не се прилага от разглежданата група лица** (посочените в чл.61е, ал.4 от ЗКПО) Тези лица не подават инвестиционен проект, тъй като за тях не следва да са изпълнени условията на чл.61е, ал.1 от ЗКПО.

2. Общата сума на получените минимални помощи през последните три данъчни години, включително текущата, превишава 200 000 лева.

В случаите когато намалението и/или преотстъпването на корпоративния данък, което е вложено или следва да бъде вложено в първоначална инвестиция, включително друга държавна помощ за регионално развитие, свързана с първоначална инвестиция е **до 75 млн.лв.**, лицата трябва **задължително** да спазват изискванията за предоставяне на държавна помощ за регионално развитие, съгласно ЗДП и ППЗДП, включително условията на чл.61е, ал.1, т.1-6 от ЗКПО. В тази хипотеза преотстъпването/намалението на корпоративен данък **не е обвързано** с разрешителен режим.

В случаите когато намалението по чл. 60, ал. 1 и/или преотстъпването по чл. 61г и 61д, което е вложено или следва да бъде вложено в първоначалната инвестиция, включително друга държавна помощ за регионално развитие, свързана с първоначалната инвестиция е **над 75 млн. лв.**, намалението и/или преотстъпването е валидно при условие, че :

- са спазени изискванията за предоставяне на държавна помощ за регионално развитие, съгласно ЗДП и ППЗДП;
- са изпълнени условията на чл.61е, ал.1, т.1-6 от ЗКПО;
- лицето е **получило разрешение** от КЗК за допустимост при условията и по реда на ЗДП;

За получаване на разрешение от КЗК за допустимост, лицето следва да предостави необходимата информация в Министерство на финансите. Необходимата информация, следва да съдържа данните, посочени в **Приложение № 24 към чл.26, ал.1 и Приложение № 25 към чл.26, ал.1, т.1 от ППЗДП**. Получаването на разрешението от КЗК трябва да е до датата на подаване на годишната данъчна декларация, с която лицето декларира ползването на данъчното облекчение, а именно не по-късно от 31 март на следващата календарна годината.

Редът за уведомяване по чл.61ж, във връзка с чл.60, ал.2 е аналогичен на реда посочен по-горе. Следва да се има предвид, че информацията, предоставена от ДЗЛ трябва да съдържа данните, посочени в **Приложение № 24 към чл.26, ал.1** и **Приложение № 29 към чл.26, ал.1, т. 5 от ППЗДП.**

2.1. Допълнителни условия към ДЗЛ, които ползват намалението и/или преотстъпването на корпоративния данък:

- ***Срок за подаване на уведомление съгласно чл.51а от ЗКПО, към което е приложен подробен инвестиционен проект***

Нов момент по отношение на условията за ползване на данъчните облекчения е въведеното с чл.51а от ЗКПО задължение за лицата, да подадат уведомление до съответната териториална дирекция на НАП, към което е приложен подробен инвестиционен проект. Уведомлението следва да се подаде, в Териториалната дирекция към НАП по регистрация на лицето **преди да започне инвестирането**. В случай, че инвестирането на преотстъпения данък е започнало през 2005 г. или 2006 г. **уведомлението и проекта към него също следва да се подадат преди стартирането на инвестиционния процес.**

Разпоредбата на §41 от Преходните и заключителните разпоредби на ЗКПО визира специфичен случай за подаване на уведомлението по реда на чл.51а, а именно когато реализацията на инвестиционен проект, който има отношение към първоначална инвестиция относно намаления или преотстъпен корпоративен данък за 2005 г., е започнала през 2004 г. Предвид на факта, че към датата на влизане в сила на материалния данъчен закон инвестирането вече е стартирало, законодателят е регламентирал преходни разпоредби, които определят необходимото технологично време за практическото приложение на законовите норми. В този смисъл, по изключение, е предвиден преходен режим от три месеца при влизане на данъчния закон в сила, с оглед практическата приложимост на нормативния акт по отношение уведомлението на съответната компетентна държавна структура за осъществяваната първоначална инвестиция .

Когато лицата не са подали уведомлението по чл.51а, в съответните срокове (преди да започне инвестирането или по изключение към 31 март 2005 г.), същите губят правото си да ползват данъчното облекчение.

- ***Какво е подробен инвестиционен проект?***

По своята същност и икономически смисъл **подробния инвестиционен проект** се свежда до подаване на комплект документи от страна на ДЗЛ, чрез които да се представят съществуващите възможности за развитие на предприятието, насоките и параметрите на бъдещия инвестиционен процес. В този смисъл подробния инвестиционен проект може да представлява комплект от **примерни документи**, чрез които да се поясни същността на инвестиционния процес. Така например тези документи могат да бъдат: Бизнес план на инвестицията и приложения. Чрез елементите на бизнес плана, предприятието трябва да представи информация за значимите характеристики и специфика на конкретната инвестиция, а именно:

- подробна информация за предприятието;
- резюме на планираната инвестиция;
- финансов план, в който следва да се представи обобщена информация относно планираните инвестиционни разходи, източниците на финансиране (собствени и привлечени средства), осигуряващи изпълнение на инвестицията;
- реалистичен времеви график на съответните етапи (при условие, че има такива);

- очаквани резултати вследствие на инвестицията – създаване на ново изделие и/или подобряване на съществуващо, разширяване на дейността, увеличаване на капацитета и др.

В обхвата на приложенията може да бъдат представени копия от документи: планове, скици, документи за собственост, писма за съгласуване на проекти със съответните административни органи, протоколи и сертификати от проведени изпитания, сключени договори за доставка на активи и услуги, франчайз, ноу-хау, строителство и т.н. и др. Целта на тези приложения е да удостоверяват наличието на собственост върху активи, собствени патенти, права върху търговски марки или промишлени образци, както и други документи, които са пряко свързани с планираната инвестиция.

Съдържанието на подробния инвестиционен проект не следва да се ограничава единствено и само с горепосочената информация, поради факта, че материалния данъчен закон допуска всяко предприятие индивидуално да определи (в зависимост от характера на конкретната инвестиция) вида и обема на представяната информация, имаща пряко отношение към планираното инвестиране. С други думи целта на инвестиционния проект е да се развият инвестиционните намерения на ДЗЛ и да се определи инвестиционното предназначение на намалението и/или преотстъпването на корпоративния данък. Следва да се има предвид, че изпълнението на проекта подлежи на последващ контрол от органа по приходите.

➤ *Деклариране изпълнението на условията по чл.61е и чл.61ж*

Изпълнението на условията по чл.61е, ал.1, т.1-5 се декларират с годишната данъчна декларация за данъчната година, в която всички тези условия са изпълнени. Обстоятелствата по чл.61ж, ал.1, т.1-8 от ЗКПО се декларират с годишната данъчна декларация за текущата година, за която се ползва намалението, а именно за 2005 г., респективно 2006 г.

III. Условия за ползване режима за намаление и/или преотстъпване на корпоративния данък:

1. Общи условия за ползване режима за намаление и/или преотстъпване на корпоративния данък по реда на чл.60, ал.1, чл.61г и чл.61д от ЗКПО

В случаите, когато общата сума на получените минимални помощи (в т.ч. преотстъпване/намаление) през последните три данъчни години, включително текущата **превишава 200 000 лева**, намалението и/или преотстъпването на корпоративен данък е валидно, когато са изпълнени условията на чл.61е. Следва да се има предвид, че във връзка с едновременното приложение на чл.61е, ал.1, т.4 и чл.61з от ЗКПО, **поне 25 на сто** от стойността на активите от първоначалната инвестиция трябва да е финансирана със собствени средства, включително заеми на ДЗЛ. Не се смятат за собствени средства намаления данък, както и други средства, определени като държавна помощ или съдържащи елемент на държавна помощ. Размерът на собствените средства, който следва да бъде вложен в инвестиционния проект може да достигне до 50 на сто. Това е така защото максимално допустимия размер (таван) на предоставената държавна помощ за регионална инвестиция не може да надвишава 50 на сто от първоначалната инвестиция. Съгласно приложение 1 към чл.61ж и чл.61з от ЗКПО, максимално допустимия размер на помощта може да бъде завишен с 15 на сто, в случаите когато първоначалната инвестицията се извършва от малко и средно предприятие, определено по смисъла на Закона за малките и средни предприятия. Следователно за малките и средни предприятия размера на собствените средства следва да бъде не по-малък от 35 на сто от първоначалната инвестиция.

Така например, в случаите когато ДЗЛ прилага едновременно чл.60, ал.1 и чл.61д, общата сума на намалението и преотстъпването не може да надвишава 50 на сто, респ.65 на сто от стойността на първоначалната инвестиция. При допускането, че размера на първоначалната инвестиция на ДЗЛ е планиран в размер на 1 400 000 лв., то общата сума корпоративния данък, който може да бъде преотстъпен или намален е в размер до 700 000 лв. (при 50 на сто допустим таван на помощта) или до 910 000 лева (при 65 на сто). В тези случаи размерът на собствените средства, с които ДЗЛ следва да финансира първоначалната си инвестиция се определя на 50 на сто (700 000 лв.), респ.35 на сто (490 000 лв.).

Придобитите активи, които са част от първоначална инвестиция следва да отговарят на дефинициите за дълготрайни материални и нематериални активи за данъчни цели, съгласно т.53 и т.54 от ДР на ЗКПО.

2. Намаление на финансовият резултат за новоразкрити работни места по реда на чл.60, ал.2 от ЗКПО

Разпоредбата на чл.60, ал.2 от ЗКПО дава възможност на ДЗЛ, когато са налице условията по чл. 61ж от закона, да намалят финансовият си резултат преди данъчно преобразуване по реда на чл. 23, ал. 3, т. 2 с внесените задължителни осигурителни вноски за текущата данъчна година за сметка на работодателя за новоразкритите работни места. Задължителните осигурителни вноски за текущата година следва да бъдат внесени в сроковете, определени в чл.7 от Кодекса за социално осигуряване. В този смисъл начислените задължителни осигурителни вноски за месец декември на текущата година и внесени през месец януари на следващата година се включват в намалението на финансовия резултат. Това намаление се ползва еднократно в годината, през която са назначени лицата.

Също така данъчното облекчение се ползва, когато са налице условията за предоставяне на държавна помощ за заетост, съгласно чл.61ж от ЗКПО. Следва да се има предвид, че в случаите когато държавната помощ за насърчаване на заетост по чл.60, ал.2, включително други държавни помощи за заетост, превишава 30 млн. лева за три години, намалението е валидно, когато са изпълнени условията по чл.61ж, ал.1, т.1-8 и ДЗЛ е получило разрешение от КЗК за допустимост при условията и по реда на ЗДП и ППЗДП.

3. Сто на сто преотстъпване на корпоративния данък за производствена дейност по реда на чл.61д от ЗКПО

От режима на преотстъпване на данъка по чл.61д се ползват лица, осъществяващи производствена дейност, в т.ч производство на ишлеме, когато са налице **едновременно следните условия**:

- обектите, подлежащи на деклариране по реда на Данъчно процесуалния кодекс (ДПК)/Данъчно - осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), и активите по смисъла на Закона за счетоводството (ЗСч), предназначени за производствена дейност (с изключение на парични средства по сметки в банки и притежавани акции и дялове в други предприятия) на ДЗЛ **се намират изцяло** в административните граници на общините съгласно списъка по чл.60, ал.3 от ЗКПО;
- за календарната година, за която се ползва преотстъпването на данъка, ДЗЛ няма ликвидни и изискуеми данъчни задължения и задължения за задължителни осигурителни вноски, както и лихви за невнасяне в срок на посочените задължения;
- преотстъпеният данък следва да бъде вложен в придобиване на дълготрайни материални и нематериални активи, необходими за извършване на производствената дейност за срок до три години след годината, за която се ползва преотстъпването.

Важно е да се има предвид, че съществува възможност през текущата година лицето да ползва и други държавни помощи или с текущия преотстъпен данък да надхвърли кумулативно сумата от 200 000 лева. В този случай, за да може да преотстъпва корпоративен данък за текущата година, лицето трябва да отговаря освен на условията на чл.61д, и на тези предвидени в чл.61е, чл.61з и чл. 51а от ЗКПО. За предходната година се прилага режима **само на чл. 61д** от закона, в случай че за съответния тригодишен период за лицето не е налице кумулативно превишение на прага от 200 000 лева.

IV. Изпълнение на условията за преотстъпване на корпоративен данък по чл.61д, ал.1 от ЗКПО:

Условията по чл.61д, ал.1, т.1 и т.3 от ЗКПО следва да са изпълнени в рамките на цялата календарна година, за която се ползва преотстъпването на данъка (в т.ч. новоучредените в резултат на преобразуване по реда на Глава шестнадесета от Търговския закон – в рамките на периода от създаването (възникването) на ДЗЛ до края на текущата година). Това означава, че ако през определен период от годината лицето не отговаря на горепосочените условия, разпоредбата на **чл.61д е неприложима**, независимо от факта че през остатъка от данъчния период лицето отговаря на регламентирания условия.

1. По отношение на обектите декларирани по реда на ДПК/ДОПК

Във връзка с производствената дейност на ДЗЛ, понятието „обекти подлежащи на деклариране по реда на ДПК”, съдържащо се в чл.61д, ал.1, т.1 от ЗКПО за 2005 г. включва производствените, търговските и всички други обекти от които се осъществява производствената дейност и са пряко свързани с извършването на тази дейност. Независимо, че седалището и адресът на управление са обекти подлежащи на деклариране по реда на ДПК, тъй като същите не са пряко свързани с извършването на производствената дейност за тях не е задължително да бъде изпълнено условието да се намират в район с висока безработица. В този смисъл, ако всички производствени обекти, за всички производствени дейности на лицето се намират в административните граници на общини с висока безработица, но седалището и адресът на управление не са в такъв район, разпоредбата на чл.61д може да бъде приложена.

Предвид отмяната на ДПК и влизането в сила от 01.01.2006 г. на ДОПК, както и факта, че материалния данъчен закон препраща към вече отменена разпоредба, поради което не урежда условието в чл.61д, ал.1, т.1 след 01.01.2006 г. няма основание да се изисква същото да бъде спазено по отношение на обектите подлежащи на деклариране по реда на ДОПК.

В случаите когато търговската дейност на лицето е пряко свързана с производствената му дейност, а именно когато ДЗЛ реализира произведената от него продукция чрез търговски обекти (собствени или наети), които са извън районите с висока безработица, то същото може да се възползва от условията за преотстъпване на корпоративния данък, доколкото всички активи за всички производствени дейности са в райони с висока безработица. Това се налага предвид на обстоятелството, че в случаите когато ДЗЛ реализира самостоятелно произвежданата от него продукция, финансовият резултат от производствената дейност на лицето се реализира посредством търговията на произвежданата от него продукция. Следователно само за тази част от търговската си дейност ДЗЛ преотстъпва корпоративен данък.

Също така когато всички обекти и активи на лицето, **свързани с извършването на производствена дейност** се намират в административните граници на няколко общини, всяка от които е включена в списъка по чл.60, ал.3, за лицето възниква право на преотстъпване на корпоративния данък.

2. По отношение на активите по смисъла на Закона за счетоводството, предназначени за производствена дейност

Активите, наети от ДЗЛ при условията на оперативен лизинг или получени за ползване и счетоводно представени задбалансово, **не са активи по смисъла на счетоводното законодателство** във връзка, с което местонахождението им не е от значение за ползване на преференцията, визирана в разпоредбата на ЗКПО, в случаите когато лицето извършва чрез тях производствената си дейност. Изключение от това правило са случаите, при които тези активи представляват и обекти, подлежащи на деклариране по реда на ДПК/ДОПК.

Активите, по смисъла на счетоводното законодателство, **използвани в производствената дейност на ДЗЛ**, с изключение на паричните средства по сметки в банки и притежавани акции и дялове в други предприятия, следва да се намират **изцяло** в административните граници на район, включен в списъка на общините с висока безработица. Това означава, че ако лицето притежава актив, който е свързан с производствена дейност и чието местонахождение е в община, невяклучена в списъка, разпоредбата на чл.61д **не може да се приложи**. Следва да се има предвид, че дори и активите по предходното изречение да бъдат продадени през текущия данъчен период, разпоредбата на чл.61д също няма да може да се приложи, тъй като условието на чл.61д, ал.1, т.1 от ЗКПО няма да е изпълнено в рамките на цялата календарна година.

3. По отношение извършването на производствена дейност

Под „производствена дейност” за целите на преотстъпването по чл.61д от ЗКПО следва да се разбира процесът на създаване на нов продукт чрез механично, физично или химично преобразуване (обработка или преработка) на суровини и материали с цел последваща реализация и производство на ишлеме. Не се счита за производствена дейност извършването на услуги, в т.ч строително-монтажни дейности. С други думи когато предприемач извършва за своя сметка строителство на сграда, която е негова собственост, се счита че е налице производствена дейност.

В случаите когато предприятия извършват дейности в областта на растениевъдството и животновъдството, в т.ч. свързани с отглеждането, храненето и възпроизводството на селскостопански животни и с производството на животински продукти, предназначени за продажба, същите се считат за производствена дейност. Следователно за тези дейности се прилага разпоредбата на чл.61д. С оглед на това е допустимо тези предприятия да прилагат и чл.61а, за случаите, при които в резултат на гореизброените дейности се получава непреработена животинска продукция, по смисъла на определението представено в §1, т. 31 от ДР на ЗКПО.

За целите на преотстъпване на данък по чл.61д не съществуват нормативни пречки ДЗЛ да извършва и друга дейност, която не е производствена. В тези случаи лицето следва да осигури надлежна информация за размера на корпоративния данък дължим само в резултат на извършваната производствена дейност, в т.ч производство на ишлеме. Това е така защото на преотстъпване по реда на чл.61д от ЗКПО подлежи корпоративния данък, определен върху облагаемата печалба само от производствена дейност. В случаите когато се формира финансов резултат от продажба на активи, които не са създадени (придобити) за осъществяваната производствена дейност на ДЗЛ, за него се прилага общия ред за облагане по ЗКПО. Изключение от това правило е продажбата на дълготрайни активи, с които се осъществява дейността, за която се преотстъпва корпоративен данък, когато това е направено с цел освобождаване от морално или физически остарял актив и модернизиране на дейността. Финансовият резултат от продажбата на тези активи се включва във финансовия резултат от производствената дейност и определеният данък подлежи на преотстъпване. Също така в случаите, когато ДЗЛ осъществява и друга дейност освен производствена и

съществуват активи, свързани само с непроизводствената му дейност, които се намират извън административните граници на общините, съгласно списъка по чл.60, ал.3 от ЗКПО, има право да приложи режима на чл.61д.

Например в случаите, когато ДЗЛ има производствена и туристическа дейности, като за последната активите (почивни бази, хотели и др.) са разположени в райони извън списъка, е нормативно допустимо да бъде приложено данъчното облекчение по чл.61д, доколкото останалите активи по смисъла на ЗСч, предназначени за производствената му дейност са в съответните административни граници на общините с висока безработица, съгласно списъка по чл.60, ал.3 от ЗКПО. При осъществяване на други дейности, извън производствените, лицето следва да осигури подходяща аналитична отчетност по отделни видове дейности, чрез която да се определя правилно частта от облагаемата печалба, формирана само от производствената дейност.

Следва да се има предвид, че административните разходи, разходите по продажби, финансовите и извънредните приходи и разходи, както и сумите с които се преобразува финансовия резултат за данъчни цели (чл.23, ал.2 и 3), които не могат да бъдат отнесени само към определена дейност и са свързани с дейността, за която се преотстъпва корпоративен данък, трябва да бъдат разпределени към съответната дейност, съгласно регламента на чл.25а, ал. 2 и 3 от ЗКПО.

Когато ДЗЛ обособява част от производствената дейност, в т.ч прехвърляне на активи, чрез създаване на отделно (новообразувано) дружество, производствените активи на което се намират в административните граници на общини с висока безработица, преотстъпването на корпоративен данък ще може да се ползва в новообразуваното дружество, при условие, че активите са били налични в новообразуваното дружество **през цялата данъчна година**.

При отделяне на част от дейността на местно лице, за извършване на производствена дейност посредством клон, попадащ в район от списъка на общините с висока безработица, разпоредбата на чл.61д е неприложима, при условие че други обекти или производствени активи на ДЗЛ се намират в район извън списъка. Това се обуславя от факта, че клонът на местното лице не е самостоятелно ДЗЛ по ЗКПО и за резултатите от дейността си не формира облагаема печалба по реда на Глава втора от ЗКПО.

При преместване на дейността на ДЗЛ от район извън списъка в район от списъка на общините с висока безработица в рамките на годината, разпоредбата на чл.61д също е неприложима, тъй като условията на чл.61д, ал.1, т.1 не са изпълнени в рамките на цялата календарна година. При отпадането на район от списъка, последния продължава да се третира като „район с висока безработица” през следващите пет последователни данъчни години за ДЗЛ, придобили правото да преотстъпват данък през предходната година. За първа от петте години се счита тази, през която съответния район е отпаднал от списъка по чл.60, ал.3. В тази връзка и за целите на чл.61д, ал.1, т.1 се счита, че през следващите 5 години районът е в списъка на общините с висока безработица.

Списъкът на общините с висока безработица по чл.60, ал.3 от ЗКПО, приложим за 2005 г. и 2006 г. е одобрен със Заповед № ЗМФ-138 от 10.02.2005 год. и Заповед № 223 от 02.03.2006 г., на министъра на финансите по предложение на министъра на труда и социалната политика¹.

¹ Същите са обнародвани в Държавен вестник, брой 16 от 18.02.2005 год. и брой 22 от 14.03.2006 г. и могат да бъдат намерени в Интернет страницата на Министерство на финансите - www.minfin.bg > Данъчна политика > Практически указания > Корпоративен данък > Заповед № 138 от 10.02.2005 г. и Заповед № 223 от 02.03.2006 г.

4. По отношение инвестирането на преотстъпения корпоративен данък, в случаите когато:

- **Общата сума на получените минимални помощи (в т.ч. и преотстъпения данък) през последните три данъчни години, включително текущата, не превишава 200 000 лева.**

Съгласно съществуващия нормативен ред за 2005 г. и 2006 г. преотстъпените средства от данък, по реда на чл.61д, трябва да бъдат използвани за придобиване на дълготрайни материални и нематериални активи, необходими за извършване на производствена дейност, в т.ч. новообразувана (за която да са изпълнени изискванията на чл.61д), за срок до три години след годината, за която се ползва преотстъпването. Няма законово ограничение относно производствената дейност (съществуващата и/или новообразувана), в която лицето може да инвестира преотстъпения данък, доколкото последния е вложен в придобиване на дълготрайни материални и нематериални активи в съответните срокове. Следва да се има предвид, че преотстъпването **е валидно**, когато общия размер на придобитите активи, за срок до три години след годината, за която се ползва преотстъпването **е най - малко равен** на размера на преотстъпения данък в годината на преотстъпването. Така например, ако преотстъпения данък е инвестиран в активи (ДМА и НДМА) в рамките на посочените по-горе срок и размер, то предприятието е изпълнило условието за инвестиране по чл.61д, ал.2, независимо от обстоятелството, че инвестиционния процес може да не е завършен към изтичането на три годишния период.

- **Общата сума на получените минимални помощи (в т.ч. и преотстъпения данък) през последните три данъчни години, включително текущата, превишава 200 000 лева.**

В тази хипотеза преотстъпването е валидно, когато общия размер на придобитите активи, за срок до три години след годината, за която се ползва преотстъпването е равен на двукратния размер на преотстъпения данък, респ. размера на преотстъпения данък е равен на 50 на сто от стойността на първоначалната инвестиция, съгласно чл.61з. Изключение са случаите на преотстъпване на корпоративен данък за малки и средни предприятия, когато размерът на преотстъпения данък може да достигне до 65 на сто от първоначалната инвестиция. При условия, че инвестиционния проект не е завършен до края на определения тригодишен период, но общия размер на придобитите активи към датата на изтичане на срока е равен на следващия се размер на преотстъпения корпоративен данък, то може да се счита, че са изпълнени условията свързани с инвестирането, доколкото са налице и останалите условия на чл.61е от закона.

В случаите когато инвестирането е извършено през текущата година, например 2005 г., преотстъпването на корпоративен данък за същия период е допустимо и същото следва да се приеме като част от първоначална инвестиция по смисъла на §1, т.71 от ДР на ЗКПО. В този конкретен случай тригодишния срок по чл.61д, ал.2 изтича на 31 декември 2008 г. При възникване на основание за преотстъпване на корпоративен данък по реда на чл.61д и през следващи данъчни периоди започва да тече нова процедура по прилагане режима на инвестиране на данъка. С други думи ДЗЛ не може да прилага данъчната преференция за 2006 г. и 2007 г. на база реализация на инвестиционен проект от 2005 г. Възникването на всеки нов корпоративен данък за съответния период следва да се инвестира по самостоятелна схема.

По отношение на данъка за 2006 год., по аналогичен начин инвестирането на преотстъпените средства може да започне през текущата 2006 год. и трябва завърши не по-късно от 31 декември 2009 г.

5. По отношение на условието за липса на ликвидни и изискуеми данъчни задължения

Условието на чл.61д, ал.1, т.3 изисква работодателят да няма изискуеми и ликвидни данъчни задължения и задължения за задължителни осигурителни вноски към момента на ползване на данъчното облекчение. За целите на изпълнение на това условие следва да се има предвид, че едно задължение става ликвидно и изискуемо към момента, в който кумулативно отговаря на следните условия:

1. да е установено по основание и размер;
2. да е начислено от ДЗЛ или декларирано от него с данъчна декларация или установено от съответния контролиращ орган с ревизионен акт;
3. да не е внесено в задължителните срокове, определени в съответния нормативен акт, за които не се дължат лихви за просрочие.

Следва да се има предвид, че в случаите, когато бъдат установени задължения с ревизионен акт и те бъдат изплатени в сроковете за доброволно изпълнение, не се счита, че ДЗЛ има ликвидно и изискуемо задължение. При условие, че лицето има утвърден погасителен план за отсрочване или разсрочване на данъчни задължения или на задължения за задължителни осигурителни вноски и изпълнява задълженията си по него в предвидените срокове, то **отговаря** на условието на чл.61д, ал.1, т.3 от ЗКПО. Обръщаме внимание на обстоятелството, че при неспазване срока на погасяване на вноските според погасителния план е налице невъзможност за прилагане реда на преотстъпване. Ако през текущия период с ревизионен акт бъдат установени задължения за предходен данъчен период, то тези задължения не са ликвидни и изискуеми за този минал период, тъй като за тях не са налице кумулативно горесцитираните условия през този минал период. Допълнително установените данъчни задължения за съответния минал данъчен период, за който предприятието законосъобразно е приложило данъчния режим на преотстъпване на данъка, също подлежат на преотстъпване, съгласно приложимата данъчна схема (60 на сто, 100 на сто и т.н).

Също така условието на чл.61д, ал.1, т.3 за липса на ликвидни и изискуеми данъчни задължения и задължения за задължителни осигурителни вноски, както и лихви за невнасяне в срок на посочените задължения също трябва да е изпълнено в рамките на цялата календарна година, за която се ползва преотстъпването. За доказване изпълнението на това законово условие, данъчно задълженото лице следва да представи удостоверение за наличие или липса на задължения, издадено по реда на чл.87, ал.6 от ДОПК и да декларира наличието или липсата на съответните законови обстоятелства. Важно е да се отбележи, че удостоверенията за липса на ликвидни и изискуеми данъчни задължения и задължения за задължителни осигурителни вноски се изготвят и прилагат към годишната данъчна декларация *служебно* от приходната администрация.

6. По отношение на авансовите вноски

В случаите когато ДЗЛ прогнозира, че за текущия данъчен период ще изпълни условията на чл.61д, то има право на преотстъпване и на авансовите вноски, определени по реда на чл.56 от ЗКПО или съответната част от тях, ако извършва и други дейности. Не е предвидена **специална** нормативна процедура по прихващане или възстановяване на платените авансови вноски от лицата във връзка с прилагане режима на данъчно облекчение по чл.61д от ЗКПО. Направените в рамките на годината авансови вноски за дължимия корпоративен данък се приспадат по реда на чл.53, ал.2 от ЗКПО или се възстановяват по реда на чл.128 от ДОПК.

Лицата уведомяват с декларация по образец, утвърден от министъра на финансите, териториалната дирекция на НАП по регистрацията си за размера на подлежащите на преотстъпване авансови вноски, в сроковете по чл. 56, ал. 7 от ЗКПО. При промяна на декларираните обстоятелства се подава нова декларация в същите срокове. При условие, че лицето неправилно е преотстъпвало авансови вноски през годината и в следствие се установи, че то не може да приложи режима на чл.61д, за невнесените авансови вноски, поради липса на правно основание за преотстъпване, се дължат лихви по реда на чл.58, ал.1 от ЗКПО.

V. Счетоводно отчитане на преотстъпените средства в съответствие с условията на чл.61д, ал.2 от ЗКПО

Предприятията, които изготвят и представят годишните си финансови отчети на база Международните счетоводни стандарти (МСС/МСФО), трябва да отчитат преотстъпения данък в собствения капитал, респ.натрупани печалби/загуби. Това изискване на корпоративния закон, разписано в чл.61и от ЗКПО е продиктувано предвид общата концепция и принципи заложи в МСС/МСФО, а именно че правителствената помощ, предоставена под формата на намаление на ефективната данъчна ставка не е основание за признаването на пасив. Практически това означава, че в счетоводен аспект представянето на преотстъпения данък по реда на МСС/МСФО е свързано единствено с правилното определяне на **текущия разход за данък от печалбата** за съответния период. За целта към размера на облагаемата печалба за съответния период следва да се приложи намалената (ефективната) данъчна ставка за същия период. Крайният ефект, по отношение представянето във финансовия отчет, за предприятието от ползването на предоставеното облекчение е по-нисък размер на разхода за данък, респективно **по-висока стойност** на нетната печалба, реализирана за текущия период на ползване на облекчението. По отношение данъчното третиране на преотстъпения данък, отчетан съгласно приложимите МСС/МСФО, следва да се има предвид, че неговия размер не се облага в следствие за данъчни цели.

За предприятията, които прилагат Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия (НСФОМСП) счетоводното отчитане и представяне на преотстъпените средства от данък по реда на чл.61д, ал.2 от ЗКПО е свързано с нормативното изискване същите да бъдат отчетени като резерви.

В счетоводен аспект, независимо от официалната счетоводна база, направените инвестиции следва да се отчитат като увеличение на активите срещу увеличение на задълженията на предприятието, респ. задължения по търговски операции. Следователно и за целта предприятието **не следва да прави други (различни) счетоводни записвания извън обичайните счетоводни записвания**, чрез които отчита извършваните в хода на нормалната дейност на предприятието, подобни стопански операции по придобиване на дълготрайни активи. За придобитите по този законов ред дълготрайни активи се прилагат общите правила на счетоводното и данъчно законодателство, валидни при включване на дълготрайните активи в счетоводния и данъчния амортизационен план на предприятието. С други думи направените инвестиции в активи **не намират счетоводно отражение в намаляване на отчетения преотстъпен данък като резерви (НСФОМСП) или натрупани печалби (МСС/МСФО)**, независимо че същия е източник на извършените инвестиции. Следователно няма промяна в размера на преотстъпения данък, отчетен като резерви, респ. натрупани печалби/загуби, вследствие на извършените инвестиции. Същият подлежи на разпределение, като част от собствения капитал на дружеството по решение на общото събрание и в съответствие с действащото търговско законодателство.

Може да се направи извода, че по балансова статия „Резерви” ще съществува салдо, което ще бъде остатък до момента, в който общото събрание на дружеството вземе решение за разпределяне на собствения капитал, респ. увеличаване на основния капитал, респ. покриване на загуба/и от минали отчетни периоди, в съответствие с принципите на търговското законодателство. В тези ситуации, салдото по статия „Резерви” ще бъде намалено (закрито) срещу увеличение на задълженията към съдружниците, респ. акционерите или ще бъде увеличен основния капитал на предприятието, или ще бъде намалена загубата от минали отчетни периоди.

Изложеното по-горе е напълно приложимо и за предприятията прилагачи МСС/МСФО, но по отношение на балансова статия „Натрупани печалби/загуби”.

Независимо от наличието на законово задължение за разпределяне на отчетения преотстъпен данък в собствения капитал е икономически обосновано, частта съответстваща на отчетния в собствения капитал преотстъпен данък, да не се разпределя, предвид факта, че размера на преотстъпения данък е източник за финансиране на съответния инвестиционен процес. Разпределянето е целесъобразно да се осъществи в момент, когато предприятието има достатъчна степен на сигурност, че инвестицията е изпълнена. При условие, че се установи задължение за възстановяване на преотстъпения корпоративен данък, предприятията следва да отразят съответното увеличение на задълженията към бюджета и намаление на натрупаните печалби (за прилагачите МСС/МСФО), респ. намаление на резервите (за прилагачите НСФОМСП).

С оглед спазване изискванията на счетоводното законодателство за вярно и честно представяне на информацията в годишния финансов отчет, всяко предприятие трябва да оповести индивидуалните особености и специфика свързани с преотстъпването на корпоративния данък. В този смисъл предприятието следва да представи коректни и разбираеми данни за: основанията и условията на преотстъпването; извършените действия и мероприятия от страна на предприятието във връзка с извършването на преотстъпване; размера на преотстъпването, както и всяка друга значима информация, свързана с извършването на преотстъпване.

Пламен Орешарски
Министър